

HELSINGIN KAUPPAKORKEAKOULU
Laskentatoimen laitos



KIRJANPITOLAUTAKUNNAN YMPÄRISTÖRAPORTOINTIA KOSKEVA
YLEISOHJE: SISÄLTÖ JA PROSESSI

HELSINGIN
KAUPPAKORKEAKOULUN
KIRJASTO

9264

Laskentatoimi
Pro Gradu -tutkielma
Marja-Liisa Ylitalo
Kevät 2004

Laskentatoimen laitoksen laitosneuvoston kokouksessa 27 / 1 / 2004 hyväksytty
arvosanalla hyvä 60 pistellä

KTI Seppo Ikaheimo

KTI Pentti Töberg

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN YMPÄRISTÖRAPORTOINTIA KOSKEVA YLEISOHJE: SISÄLTÖ JA PROSESSI

Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksen tarkoituksena oli analysoida Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen perusteella, mitä ympäristöraportointi on kirjanpidon ja tilinpäätöksen näkökulmasta sekä kuvata, mikä on ympäristöraportoinnin suositusten antoprosessi Euroopan Unionin tasolta Suomeen sovellettuna.

Lähdeaineisto

Tutkimuksessa käytettiin lähdeaineistona lähinnä Kirjanpitolautakunnan saamia kommentteja yleisohjeluonnosta koskevaan lausuntopyyntöön. Lisäksi sähköpostitse kerättiin kyseiseen lausuntoon vastaamatta jättäneiltä yrityksiltä syitä vastaamattomuuteen. Teoriaosiossa käytettiin sekä koti- että ulkomaista kirjanpitolainsäädännön muutoksiin ja lobbaukseen liittyvää lähdekirjallisuutta. Kirjanpitolautakunnan yleisohje ympäristöraportoinnista oli tutkimuksen pohjana. Suositusten antoprosessiin saatiin tietoja etenkin Euroopan Unionin tiedotteista ja suosituksista.

Aineiston käsittely

Kirjanpitolautakunnan saamia kommenttikirjeitä analysoitiin esimerkiksi niiden pituuden sekä niiden sisältämien havaintojen lukumäärän mukaan. Lisäksi analysoitiin sitä, millaisille instituutioille lausuntopyyntöjä lähetettiin ja ketkä niihin vastasivat sekä erikseen vielä vastaamatta jättäneiden yritysten motiiveja. Ympäristöraportointia koskevaa yleisohjetta analysoitiin sen mukaan, miten ympäristömenot ja -vastuut merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen, mitä liitetietoja on laadittava ja millaisia ympäristöasioita toimintakertomuksessa on mainittava. Suositusten antoprosessista laadittiin kaavio, josta näkyy aikajärjestyksessä prosessin tärkeimmät tapahtumat.

Tulokset

Tulokset osoittivat, että kommentoijilla on eniten vaikutusmahdollisuuksia prosessin alkuvaiheessa. Aktiivisimpia lausunnonantajia olivat tiedon tuottajat eli lähinnä yritykset, mikä oli odotettua. Prosessi alkoi Euroopan Unionissa vuonna 1992 ja päättyi Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen antamiseen 14.1.2003.

Avainsanat

Ympäristöraportointi, Yleisohje, Kommenttikirjeet, Lainsäädäntöprosessi

1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen tarkoitus.....	1
1.2 Tutkimuksen rajaukset	2
1.3 Käsitteiden määrittely	3
1.4 Tutkimuksen tuloksia.....	4
2 TUTKIMUSMENETELMÄ.....	5
3 SIDOSRYHMIEN VAIKUTUSMAHDOLLISUUDET KIRJANPITO-OHJEISTUKSESSA SEKÄ YMPÄRISTÖRAPORTOINTI MUISSA MAISSA	7
3.1 Sidosryhmät: ohjeistajat, tiedon käyttäjät ja tiedon tuottajat	7
3.2 Sidosryhmien vaikutusmahdollisuudet	9
3.3 Lobbajien motiivit.....	14
3.4 Yhteenveto sidosryhmien vaikutusmahdollisuuksista	20
3.5 Ympäristöasioiden esittäminen muissa maissa	22
4 KIRJANPITOLAUTAKUNNAN YLEISOHJE YMPÄRISTÖASIOIDEN KIRJAAMISESTA, LASKENNASTA JA ESITTÄMISESTÄ TILINPÄÄTÖKSESSÄ.....	28
4.1. Yleisohjeen periaatteita.....	28
4.2 Ympäristömenot ja -vastuut tuloslaskelmassa ja taseessa	29
4.2.1 Ympäristömenot	29
4.2.2 Ympäristövastuut.....	32
4.3 Tilinpäätöksen liitetiedot.....	35
4.3.1 Pakolliset varaukset	35
4.3.2 Ehdollinen ympäristövelka.....	36
4.3.3 Muut ympäristövastuut.....	36
4.3.4 Saatu julkinen tuki tai avustus	38
4.3.5 Tilikauden ympäristökulut ja aktivoidut ympäristömenot.....	38
4.3.6 Vakuudet.....	39
4.3.7 Satunnaiset kulut	39
4.4 Toimintakertomus	40
4.5 IAS-standardit	41
4.5.1 IAS-standardien käyttöönotto	41
4.5.2 Pitkäaikaisten ympäristövastuiden diskonttaus	41
4.5.3 Pakollinen varaus	42
4.5.4 Vastaisten menojen aktivointi hyödykkeen hankintamenoon	42
4.6 Vapaaehtoiset ympäristöraportointimuodot.....	43
4.6.1 EMAS-järjestelmä	43
4.6.2 Global Reporting Initiative -ohjeisto	45
4.7 Yhteenveto	46
5 YMPÄRISTÖRAPORTOINNIN OHJEISTUKSEN KEHITYSPROSESSI SEKÄ KIRJANPITOLAUTAKUNNAN PYYTÄMÄT LAUSUNNOT	48
5.1 Ohjeistusprosessin tapahtumat aikajärjestyksessä	48
5.1.1 Euroopan Unionin direktiivit	50
5.1.2 Komission antamat suositukset	52
5.1.3 Accounting Advisory Forum	52
5.1.4 Komission suositus ympäristöasioiden kirjaamisesta.....	53
5.1.5 Kirjanpitolautakunnan suositus ja yleisohje.....	56
5.2 Kirjanpitolautakunnan lausuntopyynnöt.....	57
5.2.1 Lausuntopyyntöön vastanneet instituutiot.....	58
5.2.2 Vastaamatta jättäneet yritykset.....	60
5.2.3 Kirjanpitolautakunnan saamat kommentit yleisohjeluonnokseen.....	62
5.2.4 Saatujen kommenttien vaikutukset yleisohjeeseen	71
5.3 Johtopäätökset.....	74
6 YHTEENVETO	76
LÄHTEET	82
LIITTEET	88

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tarkoitus

Ympäristöasioihin kiinnitetään nykyisin entistä enemmän huomiota kaikilla elämänaloilla. Niistä on tullut jokapäiväinen asia niin yksityishenkilöille, yrityksille kuin viranomaisillekin. Siten myös sijoittajat, analyytikot, rahoittajat, tavarantoimittajat, kuluttajat ja muut sidosryhmät seuraavat tarkasti yritysten ympäristöasioiden hoitoa. Ympäristöministeriön teettämän tutkimuksen (2001) mukaan ympäristöasioiden merkitys kasvaa sijoitustoiminnassa. Myös yritysjohdossa on ymmärretty ympäristöstä huolehtimisella aikaansaatava hyvä imago ja kilpailuetu. Jotta tieto välittyisi sidosryhmille, tarvitaan ympäristöraportointia. Monet kauppa- ja metsäalan yritykset ovat jo muutaman vuoden ajan laatineet vapaaehtoisen ympäristöraportin vuosikertomuksensa yhteyteen. Näille raporteille ei ole ollut vielä mitään viranomaisvaatimuksia, vaan ne on tehty omasta aloitteesta. Nyt asiaan on kuitenkin saatu ensimmäistä kertaa viranomaisohjeistusta, kun Kirjanpitolautakunta on 14.1.2003 antanut yleisohjeen ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä.

Tutkimuksen tarkoituksena on analysoida Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen perusteella ympäristöraportoinnin sisältöä kirjanpidon ja tilinpäätöksen näkökulmasta sekä kuvata ympäristöraportoinnin suositustenantoprosessi Euroopan Unionin tasolta Suomeen sovellettuna. Ensimmäiseen osioon sisältyy sekä lakisääteisen että vapaaehtoisen raportoinnin kuvailua. Pääpaino on kuitenkin yleisohjeen käytännön tulkinnassa, eli mitä siihen sisältyy ja miten samoja asioita jo aiemmin säädelty esimerkiksi kirjanpitolaissa tai -asetuksessa. Yleisohjeessa viitataan myös vapaaehtoiseen raportointiin, mutta asian laajuuden takia se jätetään tämän tutkimuksen ulkopuolelle lyhyttä katsausta lukuun ottamatta.

Toisessa eli prosessiosiossa käsitellään mm. Euroopan Unionin Komission lausuntoa ympäristöasioiden raportoinnista ja sitä, millaisen prosessin kautta se valmistui. Sen jälkeen seurataan prosessin vaiheita Suomeen asti. Tällöin analysoidaan Kirjanpitolautakunnan yleisohjeluonnokseen annettuja kommenttikirjeitä sekä esimerkiksi tilintarkastustoimistojen aiempia kommentteja lakisääteisestä ympäristöraportoinnista.

Aikaisempia ympäristöraportoinnin yleisohjeen sisältöä ja valmistumisprosessia koskevia tutkimuksia ei suoranaisesti vielä ole, koska Kirjanpitolautakunnan lausunto on niin tuore. Nyt on kuitenkin tekeillä muutamia ympäristöraportointia koskevia tutkimuksia, mutta niissä on eri lähestymistapa. Kirjanpitolainsäädännön prosessista on Pekka Piri-
nen (1996) tehnyt väitöskirjan ”The 1992 Reform of Finnish Accounting Legislation”. Kyseessä oli kirjanpitolainsäädännön uudistusprosessin tutkimus, jossa on seurattu tapahtumaa koko sen valmistelun ajalta. Vastaava prosessi on havaittavissa yleisohjeen antamisen yhteydessä. Tässä tutkimuksessa perehdytään siis ympäristöraportoinnin ohjeistuksen antamisprosessiin. Kyseessä on deskriptiivinen tutkimus.

1.2 Tutkimuksen rajaukset

Ympäristöraportointi sisältyy yleisesti yritysten yhteiskuntavastuuraporttiin. Ne julkaistaan yleensä yhtenä painotuotteena tai internet-sivustona, jolloin mukana on myös sosiaalinen näkökulma. Euroopan Unionin Komissio on antamassa uutta suositusta yritysten sosiaalisen vastuun raportoinnista, mutta asia on vielä tiedonantotasolla.

Tässä tutkimuksessa keskitytään kuitenkin vain lakisääteiseen ympäristöraportointiin ja sen suositusprosessin kehittymiseen. Vapaaehtoiseen raporttiin saatetaan viitata yritysten toimintakertomuksissa, jolloin osa siitä liittyy lakisääteiseen raportointiin. Siksi lyhyesti käsitellään myös vapaaehtoista raportointia. Prosessista käsitellään EU:n Komis-

sion antamia suosituksia sekä Kirjanpitolautakunnan yleisohjeeseen annettuja kommenttikirjeitä.

1.3 Käsitteiden määrittely

Tutkimuksessa käytetään pääasiallisena pohjana Kirjanpitolautakunnan eli Kilan yleisohjetta ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä (2003). Tärkeimmät käsitteet on siinä määritelty näin:

- ympäristö = luonnollinen fyysinen ympäristö, joka sisältää ilman, veden maan, kasvit ja eläimet sekä fossiiliset polttoaineet, mineraalit ja muut uusiutumattomat luonnonvarat
- ympäristömenot = sellaiset menot, jotka aiheutuvat niistä toimista, joihin yritys tai jokin muu taho sen puolesta ryhtyy torjuakseen, korjatakseen tai lieventääkseen yrityksen toiminnan aiheuttamia ympäristövahinkoja
- ympäristövastuu = aikaisemmista tapahtumista johtuva olemassa oleva velvoite; se joko kirjataan vastaisena menona taseeseen pakollisena varauksena tai siirtovelkana taikka ehdollisena ilmoitetaan liitetietona.

Muita käsitteitä ja käytettyjä lyhenteitä ovat:

- EMAS = The Eco-Management and Audit Scheme; vapaaehtoinen ympäristöasioiden hallinta- ja auditointijärjestelmä
- GRI = Global Reporting Initiative; vapaaehtoinen yhteiskuntavastuun raportointiin tarkoitettu ohjeisto, joka kattaa toiminnan ympäristövaikutukset sekä taloudelliset ja sosiaaliset vaikutukset sidosryhmiin
- ISAR = International Standards of Accounting and Reporting; Yhdistyneiden Kansakuntien kauppa- ja kehitysjärjestö UNCTADin kannanotto kansainvälisistä tilinpäätös- ja raportointistandardeista

- ISO 14001 = ympäristöjärjestelmästandardi, sisältyy myös EMAS-järjestelmään

1.4 Tutkimuksen tuloksia

Tässä tutkimuksessa havaittiin, että ympäristöraportointia koskevan yleisohjeen antoprosessi alkoi Euroopan Unionista vuonna 1992. Komissio antoi vuonna 2001 suosituksen ympäristöasioiden kirjaamisesta, ja Kirjanpitolautakunta puolestaan antoi lausunnon tästä suosituksesta 2002 ja yleisohjeen 14.1.2003. Tätä yleisohjetta varten Kirjanpitolautakunta pyysi lausuntoja suomalaisilta instansseilta. Vastausaktiivisuus oli vähäistä, mutta annettujen kommenttien vaikutus näkyi toisaalta hyvinkin paljon lopullisessa yleisohjeessa.

Koska Kirjanpitolautakunta sai suhteellisen vähän vastauksia lausuntopyyntöönsä, tutkittiin, mistä se johtui. Ilmeni, että vastaamatta jättäneet yritykset pitivät vaikutusmahdollisuuksiaan tässä vaiheessa enää vähäisenä, koska yleisohje pohjautui Komission suositukseen. Siten voidaankin päätellä, että eniten vaikutusmahdollisuuksia olisi ollut vuonna 1995, jolloin Komission perustama Accounting Advisory Forum alkoi valmistella Komission suositusta ja pyysi sitä varten kommentteja Euroopan Unionin jäsenmailta. Näitä kommentteja käsiteltiin sen jälkeen Contact Committeeessa, jossa olivat jälleen jäsenmaat edustettuina. Pirisen (1996) tutkimustulosten mukaisesti onkin havaittavissa, että suurimmat vaikutusmahdollisuudet ovat prosessin alussa.

2 TUTKIMUSMENETELMÄ

Prosessiosiossa käsiteltäviä Kirjanpitolautakunnan saamia kommenttikirjeitä analysoidaan sen mukaan, mikä organisaatio on ollut kommentoijana. McLeayn (2000) mukaan lobbaajia on kolme ryhmää: teollisuus (yritykset), tilintarkastajat ja yliopistot. Pirinen (1996, 43 - 47) puolestaan jakoi ryhmät tiedon tuottajiin, tiedon käyttäjiin ja ohjeistajiin. Edellä mainitut ryhmät ovat vertailukelpoisia. Sekä Pirisen tutkimuksessa että tässä tutkimuksessa on päätelty annettujen vastausten perusteella, että teollisuudella eli tiedon tuottajilla on eniten vaikutusvaltaa lakiesitykseen, etenkin, jos se toimii yhteistyössä joko tilintarkastajien eli ohjeistajien tai yliopistojen eli tiedon käyttäjien kanssa. Tiedon käyttäjillä puolestaan on vähiten vaikutusvaltaa ja myös vähiten aloitteita.

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeluonnokseen tulleista kommenteista erotetaan eri ryhmät ja niiden tekemät muutosehdotukset. Näitä sitten verrataan lopulliseen yleisohjeeseen. Odotettavissa on, että suuria muutosesityksiä ei tullut, ja että eniten ehdotuksia tekisivät yritykset eli tiedon tuottajat. Niillä olisi myös suurin todennäköisyys saada esityksensä hyväksytyiksi, etenkin, jos toisista ryhmistä tulisi samantapaisia ehdotuksia. Aineiston suppeuden vuoksi vertailun tekeminen ryhmittäin voi kuitenkin tuottaa epävarmoja tuloksia.

Lisäksi tutkitaan, miksi Kirjanpitolautakunta sai vastauksia kyselyynsä suhteellisen vähän. Vastausprosentti oli 36, joten on oleellista tietää, miksi kommentoimista ei pidetty tärkeänä. Tutkimuksen tekijä sai tähän aineiston sähköpostitse kysymällä vastaamatta jättäneiltä yrityksiltä osallistumattomuuden syitä.

Varsinaisesta prosessista käydään läpi EU:n suositusten antomenetelmät - mistä alkupe-
räinen ehdotus tulee, kuka sitä käsittelee, kommentoi ja missä se hyväksytään. Sen jäl-
keen kuvataan, mikä on käytäntö suosituksen implementoimisessa tai muokkaamisessa
Suomen oloihin.

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen sisältöä analysoidaan kolmen kohdan periaatteella:

- 1) ympäristömenot ja -vastuut tuloslaskelmassa ja taseessa
- 2) tilinpäätöksen liitetiedot
- 3) toimintakertomus.

Kohdat käydään läpi yksitellen ja esimerkein. IAS-standardien vaikutus otetaan huomioon. Sen jälkeen käsitellään vapaaehtoisia raportteja, jotka tulevat osaksi pakollista raportointia, jos niihin on viitattu yrityksen toimintakertomuksessa. Myös Kirjanpitolautakunta on omassa yleisohjeessaan viitannut vapaaehtoiseen raportointiin ja suosit-
tanut sen kehittämistä.

3 SIDOSRYHMIEN VAIKUTUSMAHDOLLISUUDET KIRJANPITO-OHJEISTUKSESSA SEKÄ YMPÄRISTÖRAPORTOINTI MUISSA MAISSA

3.1 Sidosryhmät: ohjeistajat, tiedon käyttäjät ja tiedon tuottajat

Suomen kirjanpitolain uudistusta vuodelta 1992 tutkiessaan Pirinen (1996, 43 – 47) ryhmitteli prosessiin osallistuneet sidosryhmät kolmeen osaan: tiedon käyttäjiin, tiedon tuottajiin ja ohjeistajiin. Sama jako on käyttökelpoinen myös muissa kirjanpitoa koskevissa uudistusprosesseissa, kuten ympäristöraportointia koskevassa yleisohjeen antamisessa. Seuraavaksi on kuvattu näiden ryhmien motiiveja osallistua lainsäädäntöprosessiin.

Taulukko 1. Sidosryhmät eriteltyinä

Ohjeistajat	Tiedon käyttäjät	Tiedon tuottajat
<ul style="list-style-type: none"> • Kauppa- ja teollisuusministeriö • Valtiovarainministeriö • Oikeusministeriö • Kirjanpitolautakunta • Rahoitustarkastus • Valtiokonttori • KHT-yhdistys • Helsingin arvopaperipörssi • HTM-yhdistys • Euroopan Yhteisö 	<ul style="list-style-type: none"> • Tilastokeskus • Verohallitus • Valtiontalouden tarkastusvirasto • Sisäasiainministeriö • Keskusrikospoliisi • Työministeriö • Patentti- ja rekisterihallitus • Finnvera • Yliopistot • Osakesäästäjien Keskusliitto 	<ul style="list-style-type: none"> • Kirjanpito toimistojen liitto • Keskuskauppakamari • Teollisuuden Keskusliitto • Suomen Yrittäjien Keskusliitto • Veronmaksajain Keskusliitto • Suomen Pankkiyhdistys • Osuuspankkien Keskusliitto

Lähde: Pirinen 1996

Taulukossa 1 on kuvattu eri sidosryhmiä Pirisen (1996) jaottelun mukaan. *Ohjeistajien* ryhmään kuuluvat instituutiot ovat vastuussa mm. kirjanpitolain noudattamisesta sekä verotuksesta. Ne myös antavat lain tulkintaohjeita sekä julkaisevat ehdotuksia ja suosituksia. Esimerkkinä julkaisijoista on KHT-yhdistys, jonka suositukset on koottu pohjaksi osakeyhtiöiden tilinpäätösmallistiksi. KHT-yhdistys on ollut IASC:n jäsenenä vuodesta 1976, joten luonnollisesti pyrkimyksenä on toimia IAS-standardien mukaisesti.

Kaiken ohjeistuksen pohjana on kuitenkin ollut Euroopan Yhteisö, joka on pyrkinyt jäsenmaidensa kirjanpitokäytäntöjen yhtenäistämiseen. Se on laatinut neljännen ja seitsemännen direktiivin, jotka koskevat yhtiöiden kirjanpitoa ja tilinpäätöstä sekä konsernitilinpäätöstä.

Tiedon käyttäjät puolestaan kokoavat mm. taloudellisia tilastoja (Tilastokeskus) tai keräävät yhtiöiden tilinpäätöstiedot rekistereihinsä (Patentti- ja Rekisterihallitus). Finnvera (entinen Kehitysaluerahasto) antaa takaamattomia lainoja pienille ja keskisuurille yrityksille. Sitä varten se käyttää yritysten tilinpäätöstietoja. Yliopistot ovat myös tiedon käyttäjiä, koska tilinpäätöstietoja käytetään lähinnä tutkimukseen ja opetukseen.

Tiedon tuottajat nimensä mukaisesti tuottavat tietoa. Siten tähän ryhmään kuuluvat mm. Kirjanpitotoimistojen liitto, joka jäsenineen huolehtii pienyritysten kirjanpidosta ja tilinpäätöksistä, sekä eri alojen keskusliitot. Suomen Pankkiyhdistys ja Osuuspankkien Keskusliitto korostivat Pirisen (1996) tutkimuksessa tehtävänsä tiedon tuottajina, vaikka tavallisesti pankkeja pidetään tiedon käyttäjinä. Pankkithan pystyvät saamaan tietoa myös muita reittejä myöten, niillä on rahoittajina tavallista paremmat mahdollisuudet hankkia tarkkaa ja ajankohtaista sisäpiiritietoa suoraan yrityksiltä itseltään. Siksi pankit olivat tutkimuksessa tiedon tuottajien ryhmässä.

3.2 Sidosryhmien vaikutusmahdollisuudet

Kun tehdään kirjanpitolakiuudistusta, pyydetään eri instansseilta lausuntoja asiasta. Näin tehtiin 1990-luvun alun kirjanpitolakiuudistuksessa ja niin tehtiin myös 2000-luvulla, kun Kirjanpitolautakunta pyysi lausuntoja ympäristöraportointia koskevaan yleisohjeluonnokseensa. Seuraavaksi käsitellään mm. eri maiden lakiuudistuksiin saatuja sidosryhmien kommentteja sekä niiden vaikutusvaltaa.

Yleensä kommenttikirjeitä pyydetään ”luonnollisilta sidosryhmiltä”, jotka voidaan jao- tella viranomaisiin, yliopistoihin ja sidosryhmiin (liike-elämän organisaatiot ja työnteki- jäjärjestöt). Aiemmin luetellut organisaatiot valittiin mukaan, kun Suomen kirjanpitola- kia alettiin uudistaa. Päätöksen osallistujista tekee yleensä osaston tai ministeriön pääl- likkö (Pirinen 1996, 63). Vaikka kommentteja pyydettiin, niillä ei välttämättä ollut suurta painoarvoa. Ehkä joillakin vastaajista ei ollut riittävästi uskottavuutta muiden silmissä, tai niitä pidettiin lähinnä ulkopuolisina tarkkailijoina. Tällaisina pidettiin eten- kin yliopistoja. Niiden mielipide saattoi vaikuttaa hieman lopputulokseen, mutta niillä ei ollut mitään käytännön merkitystä (Pirinen 1996, 64).

Pirisen (1996) tutkimuksessa havaittiin, että etenkin suomalaisten suuryritysten ja nii- den tilintarkastajien mielestä Suomen kirjanpitolainsäädännön olisi pitänyt muuttua kansainvälisen normiston alaiseksi. Sääntöjä olisi pitänyt muuttaa kansainvälistä käy- täntöä vastaavaksi. Juuri siksi nämä kaksi ryhmää toimivat aktiivisesti. Suomi oli kui- tenkin juuri liittymäisillään Euroopan Unioniin, joten EU:n direktiivit päätettiin ottaa kirjanpitolakiuudistuksenkin pohjaksi. Prosessin alussa osa komiteasta oli kannattanut IAS-standardeja. Kansainväliset muutokset siis vaikuttivat voimakkaasti muutosproses- siin tässäkin vaiheessa (Pirinen 1996, 111). Eri osapuolet perustelivat näkemyksiään kansainvälisellä kokemuksella, ulkomaisilla toimintamalleilla ja ratkaisuilla – tätä tietoa tosin tulkittiin eri tavoin riippuen kunkin osapuolen omista pyrkimyksistä (Pirinen 1996, 179).

Suomen kirjanpitolakia uudistettaessa muodostettiin komitea, joka hoiti asiaa. Pirinen (1996, 48) tutki, missä vaiheessa prosessia sidosryhmillä oli suurin mahdollisuus vaikuttaa lopputulokseen. Prosessi jaoteltiin neljään osaan:

1. oliko sidosryhmällä oma edustaja komiteassa
2. kuultiinko sidosryhmän edustajaa asiantuntijana komiteassa
3. kommentoiko sidosryhmä komitean raporttia
4. kuultiinko sidosryhmän edustajaa eduskunnan talouskomiteassa

Tutkimuksen tuloksena havaittiin, että eri vaiheissa vaikuttamismahdollisuudet vaihtelivat. Periaatteessa eniten asioihin kyettiin vaikuttamaan prosessin alussa, kun komitea oli vasta aloittanut työnsä; kaikki mahdollisuudet olivat vielä avoinna. Mitä pidemmälle edettiin, sitä enemmän oli jo perustaa luotu ja vaikuttaminen kohdistui entistä enemmän yksityiskohtiin. Vähiten vaikutusmahdollisuuksia oli tiedon käyttäjillä, kun taas ohjeistajat ja tiedon tuottajat olivat hallitsevina osapuolina.

McLeay ym. (2000) on puolestaan tutkimuksessaan Saksan kirjanpitolainuudistuksesta jakanut sidosryhmät teollisuuden, tilintarkastajien ja yliopistojen ryhmiin. Jos vertaa näitä ryhmiä Pirisen (1996) jakoon, voidaan teollisuuden edustajia pitää tiedon tuottajina, tilintarkastajia ohjeistajina ja yliopistoja tiedon käyttäjinä. McLeay ym:n tutkimustulokset tukevat Pirisen tuloksia. McLeay ym:n mukaan suurin vaikutusvalta oli tiedon tuottajilla. Mutta jos huomioon otettiin ryhmien keskinäiset vuorovaikutussuhteet, tulokset jonkin verran muuttuivat. Tiedon tuottajien painostusryhmän suhteellisesti suurin vaikutusvalta pieneni huomattavasti, koska se olikin suuresti riippuvainen siitä, että tuottajien mielipiteet saivat tukea ainakin toiselta muulta painostusryhmältä. Toisaalta tiedon käyttäjien omat ehdotukset olivat painoarvoltaan vähäisimpiä. He tarvitsivat muiden ryhmien tukea saadakseen mielipiteensä hyväksytyiksi. Etenkin tiedon tuottajien ja tiedon käyttäjien yhdistelmä näytti toimivan parhaiten.

McLeay ym:n (2000) tekemien lisätestien mukaan havaittiin, että eri lobbausryhmien keskinäinen yhteistyö ja saman asian puolesta puhuminen olivat tehokkain keino saada kyseinen asia hyväksytyksi lakiin. Tietokanta oli tarjonnut ainutlaatuisen asetelman,

jolla voi arvioida lobbaajan vaikutusvaltaa sekä kokonaisvaikutusta lobbaajien keskinäisessä yhteisymmärryksessä tai erimielisyyksissä. Tärkeä näkökohta tällaisessa lobbauksessa oli se, että lobbaajan menestys ei riipu pelkästään kunkin sidosryhmän omista toimista vaan myös konsensuksen ja konfliktin asteesta eri sidosryhmien välillä. Lisäksi havaittiin, että tiedon tuottajien (teollisuuden) lobbaus johtuu pääasiassa oman edun tavoittelusta – tilanne on hyödynnettävä opportunistisesti. Tällainen asenne voi tosin vähentää tiedon tuottajaryhmän esitysten uskottavuutta ja sitä myöten vähentää ehdotuksen hyväksymisen todennäköisyyttä. Tulokset vahvistivat myös aiemman käsityksen siitä, että ohjeistajat (tilintarkastajat) todennäköisimmin yhtyvät jonkin toisen ryhmän mielipiteeseen, kun taas muut kaksi ryhmää todennäköisimmin ovat konfliktissa keskenään. Asiasisällön suhteen tehty analyysi paljasti, että tiedon tuottajia huolestutti etenkin tulojen mittaukseen sekä varojen ja velkojen arvostukseen liittyvät säännöt.

Periaatteessa siis Pirinen (1996) ja McLeay ym. (2000) saivat saman tuloksen eri sidosryhmien vaikutusmahdollisuuksista. Tiedon käyttäjillä oli vähäisimmät onnistumisen mahdollisuudet verrattuna tiedon tuottajiin ja ohjeistajiin.

Saemann (1999) on tutkinut kommenttikirjeitä, joita Financial Accounting Standards Board (FASB) on saanut Yhdysvalloissa kirjanpitosstandardien valmistelun yhteydessä. Myös Saemann jakoi sidosryhmät kolmeen osaan: tiedon tuottajiin, tiedon käyttäjiin sekä tilintarkastajiin. Pirisen (1996) ja McLeay ym:n (2000) jaottelussa tilintarkastajat kuuluivat ohjeistajiin. Saemann tutki kommenttikirjeiden sisältöä neljästä näkökulmasta: johdonmukaisuuden, täydellisen tilinpäätöksen julkistamisen, vaihtelevuuden sekä varovaisuuden periaatteen kannalta.

Tutkimuksen (Saemann 1999) mukaan tiedon tuottajat eli lähinnä Yhdysvalloissa yhtiöiden johtajat vastustivat standardien yhdenmukaistamista, koska silloin vähenisivät mahdollisuudet vaikuttaa yhtiön tulokseen. Vaihtoehtoisten laskentamenetelmien käyttö hankaloituisi. Tässä on saatu sama tulos kuin McLeay ym:n (2000) tutkimuksessa, jonka mukaan tiedon tuottajat tavoittelevat omaa etuaan.

Täydellisen tilinpäätöksen julkistamisen periaatteisiin kuuluu, että tapahtumat kirjataan taseeseen tai tuloslaskelmaan, pelkkä tilinpäätöksen liitetiedoissa asioista informoiminen ei anna riittävän oikeaa kuvaa yhtiön tuloksesta. Saemannin (1999) tutkimuksen mukaan myös tätä näkökantaa tiedon tuottajat vastustivat. Oman edun tavoittelun lisäksi syyksi havaittiin myös raportoinnin ja laskennan kalleus. Yhtiön vaihtelevat tuotot kausittain saattavat aiheuttaa johtajille bonuspalkkioiden menetyksiä. Jos he eivät pysty tasaamaan näitä vaihteluita kirjanpidollisesti, yhtiö ei kenties näytä saavuttavan vuotuis- ta liikevaihdon kasvun tavoitettaan. Sillä olisi vaikutuksia myös osakkeen hintaan ja lainan korkoprosenttiin. Hallitus ja yleisö seuraavat suuria yhtiöitä tarkemmin kuin pieniä. Siksi suuret yhtiöt tiedon tuottajina puolsivat varovaisuuden periaatetta. Pienet yritykset huolehtivat tätä enemmän rahoituskustannuksistaan ja johdon bonusjärjestelmästä, mikä kannustaa niiden johtajia suosimaan laskentaperiaatteita, joilla saa aikaan suuremmat tulot ja arvokkaammat varat.

Tiedon käyttäjien kommentteista Saemann (1999) toteaa, että kaikki käyttäjät tukevat yhdenmukaistamista ja täydellistä tilinpäätöstä. Tilinpäätöstietojen käyttäjillä, mm. osakkeenomistajilla, veroviranomaisilla, sijoittajilla, työntekijöillä, tavarantoimittajilla ja asiakkaila, on erilaiset tarpeet. Tiedon käyttäjien kannalta yhdenmukaisuus lisää vertailtavuutta ja tarjoaa tasa-arvoista tietoa. Se myös tekee tilinpäätöksistä yksinkertaisempia ja ymmärrettävämpiä, koska käyttäjien ei tarvitse opetella eri kirjanpitotapoja. Tieto on myös entistä helpommin löydettävissä ja hyödynnettävissä. Vaihtelevuuden ja varovaisuuden periaatteen puoltaminen tai vastustaminen puolestaan liittyy siihen, johtavatko ne tarkkaan ja täydelliseen tilinpäätökseen. Jos johtavat, tiedon käyttäjät puoltavat niitä.

Tilintarkastajien käyttäytymisestä havaittiin (Saemann 1999), että heillä on syitä liittyä yhteen asiakkaidensa kanssa. Koska asiakkaat ovat tiedon tuottajia, tilintarkastajat erityisesti vastustaisivat yhdenmukaisuutta, täydellistä tilinpäätöstä ja vaihtelevuutta. Näkemykset varovaisuuden periaatteesta riippuisivat sitten asiakkaiden mielipiteistä. Tilin-

tarkastajilla on kyseessä oma taloudellinen etu, koska asiakkaathan maksavat heidän palkkionsa. Toisaalta lailliset velvoitteet ja vastuut vaativat tilintarkastajilta myös tiedon käyttäjien huomioimista. Silloin heidän olisi puollettava yhdenmukaisuutta ja täydellistä tilinpäätöstä. Lisäksi mahdolliset oikeudenkäynnit kannustavat tilintarkastajia suomaan varovaisuuden periaatetta.

Koska sekä McLeay ym:n (2000) että Saemannin (1999) havainnot tilintarkastajien toiminnasta olivat yhdenmukaisia, on syytä tarkastella asiaa suomalaisesta näkökulmasta. Ympäristöraportoinnin osalta näyttää tilintarkastajilla olleen eriäviä käsityksiä siitä, pitäisikö raportoinnin olla vapaaehtoista vai säänneltyä. Seuraavassa on kaksi kommenttia kyseisestä asiasta:

Suomalaisesta ympäristöraportoinnista Tuokko (2000) on todennut näin:

”Ympäristöasioista tiedottaminen on tervetullut lisä yrityksen tilinpäätösinformaatioon. Sen toivoisi kuitenkin säilyvän yritysjohton antamana vapaaehtoisena tietona eikä sitä tulisi sisällyttää lakisääteisen tilinpäätösinformaation osaksi.”

Tuokko kommentoi asiaa Tuokko Deloitte & Touchén asiakaslehdessä vuonna 2000. Saman yrityksen asiakaslehdessä kaksi vuotta myöhemmin Koskinen (2002) arvioi samaa asiaa:

”Suomessa viranomaiset eivät ole edellyttäneet yrityksiltä erillistä ympäristöraportointia. Eräissä maissa, esimerkiksi Hollannissa ja Tanskassa, tiettyjen toimialojen yritykset joutuvat jo tekemään erillisen ympäristöraportin, mutta tämä käytäntö ei ole ainakaan toistaiseksi laajenemassa Suomeen. Suomen kirjanpitolainsäädäntö velvoittaa yrityksiä esittämään ympäristöön liittyviä tapahtumia yleisten kirjanpitosäännösten puitteita soveltaen. Esimerkiksi vastuut ympäristövahingoista tulisi siten joko kirjata pakollisiin varauksiin tai ilmoittaa liitetietojen vastuissa. Erityisiä ym-

päristövelvoitteita tai kustannuksia koskevia säännöksiä ei ole kuitenkaan ollut.”

”Euroopan yhteisöjen komissio antoi 30.5.2001 suosituksen ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa. Suositus käsittelee mm. ympäristömenojen aktivointeja, omaisuuden arvon alenemista ja pitkäaikaisten ympäristövastuiden laskemista ja sitä tulisi noudattaa niillä 1.6.2002 jälkeen alkavilla tilikausilla. Komission suositus on ollut hyvin vähän esillä julkisuudessa. Sen soveltamisesta suomalaisten yritysten tilinpäätöskäytäntöön tulisikin käydä laajaa keskustelua. On myös ennakoitavissa, että Kirjanpitolautakunta antaisi asiasta ohjeen.”

Tilintarkastajat myös suosivat sellaisia kirjanpidon muutoksia, jotka luovat tarvetta tilintarkastuksille ja siten tuottavat palkkioita tehdystä työstä. Toisaalta muutos kohti entistä suurempaa yhdenmukaistamista vähentäisi tilintarkastuksen tarvetta. Nämä tulokset ovat yhdenmukaiset McLeay ym:n (2000) tutkimuksen kanssa, jonka mukaan tilintarkastajat todennäköisimmin yhtyvät jonkin toisen ryhmän mielipiteeseen – tässä tapauksessa siis asiakkaidensa eli tiedon tuottajien mielipiteeseen.

3.3 Lobbaajien motiivit

Lobbaukseksi kutsutaan toimintatapaa, jonka avulla suostutellen ja perustellen yritetään saada oma mielipide tai näkökanta hyväksytyksi. Sidosryhmät pyrkivät vaikuttamaan esimerkiksi lainsäätäjiin esittämällä perustellun mielipiteensä joko asian puolesta tai sitä vastaan. Monesti sidosryhmät luovat oman organisaation, jolla on – sidosryhmän ominaisuuksista riippuen – varoja, tietoa, taitoa ja vaikutusvaltaa ajaakseen kyseessä olevaa asiaa. Lainsäätäjät puolestaan haluavat ehkä vastata näihin vetoomuksiin, koska sidos-

ryhmillä on valtaa heihin nähden demokraattisen äänestysprosessin kautta. Siten myös lainsäätäjällä olisi havaittavissa oman edun tavoittelua (Brown & Tarca 2001).

Lobbausryhmän edustajan valinta on tärkeä päätös. Pirinen (1996, 75 - 76) määrittelee edustajalta vaadittaviksi ominaisuuksiksi seuraavia:

1. kulttuurinen pääoma eli tietoa, taitoa ja koulutuspohja
2. symbolinen pääoma eli kertynyttä arvovaltaa tai kunniaa
3. sosiaalinen pääoma eli yhteisten tuttujen sosiaalinen verkosto
4. taloudellinen pääoma eli organisaation voimavarat ja asiantuntemus.

Kun Euroopan Unioni perusti väliaikaisen neuvoa-antavan elimen Accounting Advisory Forumin vuonna 1990, tilintarkastusorganisaatiot halusivat vaikuttaa asiaan. Juuri ennen Forumin ensimmäistä kokoontumista Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) eli eurooppalaisten tilintarkastajien yhdistys piti kokouksen niille eurooppalaisille ei-standardin-asettaja –organisaatioille, jotka olivat jäseninä myös Accounting Advisory Forumissa. FEE:n tavoitteena oli aikaansaada yhteinen näkemys, joka siis painottaisi tilintarkastajien näkökulmaa. Myös myöhemmissä tilanteissa FEE on toiminut samoin. Jopa liike-elämän lobbaajat ja pääomamarkkinoiden edustajat kyseenalaistivat tällaisen toiminnan moraalin (Hopwood 1994).

Pirisen (1996, 48) tutkimuksessa oli todettu, että suurin vaikuttamisen mahdollisuus on nimenomaan prosessin alussa, jolloin kaikki vaihtoehdot ovat vielä avoinna. FEE-tilintarkastajat käyttivät juuri tätä taktiikkaa. Jotta myös suomalaiset tilintarkastajat saisivat äänensä kuuluville, heidän olisi toimittava joko valtionhallinnon tai FEE:n kautta (Nieminen 1995). FEE:n tarkoituksena on olla ”johtava Euroopan tilintarkastusala edustava organisaatio suhteessa Euroopan Unionin instituutioihin”. Sillä on Euroopassa 38 jäsentä 26 maasta. Vuonna 1992 Euroopan Unioni pyysi FEE:tä tekemään tutkimuksen jäsenvaltioiden ympäristölaskennasta, jotta sitä voitaisiin käsitellä Accounting Advisory Forumissa. Nykyisin FEE on Accounting Advisory Forumin jäsen (Collison & Slomp 2000).

Liiketoiminnan kansainvälistyminen, rahoitusmarkkinoiden maailmanlaajuinen yhenäistyminen ja tilintarkastustoimen nopea kansainvälistyminen sekä Euroopan Unionin yhteismarkkinoiden merkityksen kasvu ovat vahvistaneet kirjanpidon tärkeyttä yrityskaailmassa. Näiden tapahtumien vuoksi useat eri instituutiot ovat kiinnostuneita kirjanpidon sääntelystä ja siihen vaikuttamisesta sekä kansallisella että kansainvälisellä tasolla. Esimerkiksi International Accounting Standards Committee (IASC), OECD:n tilinpäätösstandardeja käsittelevä työryhmä, Yhdistyneiden Kansakuntien oma työryhmä, EU:n Accounting Advisory Forum, Kansainvälinen kirjanpitäjien liitto, Kansainvälinen arvopaperikomissio sekä Fédération des Expert Comptables Européens (FEE) eli Euroopan tilintarkastajien yhdistys ovat osallistuneet aktiivisesti kirjanpitokäytäntöjen ja niihin liittyvien suositusten antamiseen. Nämä juuri ovat ns. painostusryhmiä tai lobbajia, joista kukin haluaa saada oman mielipiteensä julki ja hyväksytyksi. Ne ovat harjoittaneet erittäin aktiivista politikointia (Hopwood 1994).

Kansainvälistymisen vuoksi myös Suomessa alkoi kirjanpitolakiuudistuksen aikaan angloamerikkalaisen kirjanpitotavan vaikutus lisääntyä. Siinä

1. tilintarkastajien ja heidän organisaationsa asema on vahva, kun taas suomalainen kirjanpitolainsäädäntö perustui akateemiselle pohjalle.
2. tilinpäätösraportointi oli avoimempaa, koska rahoitusmarkkinat olivat angloamerikkalaisissa maissa edistyneemmät kuin Suomessa.
3. korostettiin vertailtavuutta ja johdonmukaisuutta, ja yritykset uskalsivat näyttää suuria voittoja tilinpäätöksissään, kun Suomessa puolestaan yritysten tilinpäätöskäytäntö oli joustavaa ja varovaista (Pirinen 1996, 188).

Hopwoodin (1994) mukaan kirjanpidon maailma on kuitenkin suhteellisen pieni huolimatta kansainvälistymisestä. Melko harvat henkilöt ovat mukana avainorganisaatioiden toiminnassa sekä kansallisesti että kansainvälisesti, monesti sama henkilö toimii monessa organisaatiossa yhtäaikaaisesti edustaen näennäisesti eri sidosryhmiä. Näiden vaikutusvaltaisten organisaatioiden toiminnasta on vain vähän tietoa saatavilla, eikä niiden

käyttäytymisestä tiedetä paljoa. Hopwoodin mielestä olisikin tärkeää ymmärtää entistä paremmin näiden instituutioiden toimintatapoja ja –prosesseja, koska etenkin tilintarkastusalalla ja sen edustajilla on aktiivinen ja vaikutusvaltainen rooli kirjanpitojen muokkauksessa. Itse tilinpäätöstietojen käyttäjät sen sijaan ovat olleet näissä instituutioissa enemmänkin retorisesti kuin fyysisesti edustettuina. Tiedon käyttäjien puuttumisen lobbausryhmien joukosta Hopwood (1994) selittää neljällä syyllä:

1. Lukumäärältään suuren ja hajanaisen joukon yhdistäminen yhteisen päämäärän vuoksi on kallista.
2. Kyseessä olevat asiat saattavat olla tiedon käyttäjille riittävän ilmeisiä, joten suoralle edustukselle on vain vähän syytä; toisin sanoen motivaation puute.
3. Suuret institutionaaliset tiedon käyttäjät kenties haluavat ylläpitää nykyisen laskentajärjestelmän monimutkaisuutta, jotta se loisi entistä suuremmat markkinat analyysille ja opastukselle. Kyseessä on siis lähinnä konsulttiyritysten liiketoimintanäkökulma.
4. Monikansallisten raporttien käyttäjät saattavat kiinnittää vähemmän huomiota kirjanpitoon tiedon lähteenä kuin mitä kirjanpitäjät yleensä tai tilintarkastusala erityisesti tekee.

Yllä olevista syistä voidaan päätellä, että tiedon käyttäjät joissakin tapauksissa pysyttelevät tarkoituksella poissa lobbausryhmistä. Toisaalta joillakin käyttäjillä olisi tahtoa vaan ei kapasiteettia yrittää vaikuttaa asioihin. Kyse voi olla joko varojen tai asiantuntemuksen puutteesta esimerkiksi piensijoittajilla. Tilintarkastusorganisaatiot ja tiedon tuottajat saattavat vedota siihen, että ne edustavat tiedon käyttäjien mielipidettä. Tosi-asiassa käyttäjät eivät kuitenkaan silloin ole omaa kantaansa ilmaisemassa, vaan toiset luulevat tai väittävät tietävänsä sen (Pirinen 1996, 58 – 59).

Australiassa puolestaan on tehty tutkimus lobbaamisen syistä ja lobbausaktiivisuudesta (Ang ym. 2000). Tutkimus koski australialaisten julkisten osakeyhtiöiden lobbaamista ehdotettuja eläkerahaston kirjaamisstandardeja vastaan. Siinä verrattiin lobbaavien ja ei-

lobbaavien yritysten laatua, kommenttikirjeiden sisältöä ja lobbareiden todellista kannustetta. Tutkimuksessa havaittiin, että suuret yritykset ovat innokkaampia lobbaamaan kuin pienet. Syynä tähän oli toiminnan kalleus sekä ei-toivotun lopputuloksen huomattava negatiivinen vaikutus yrityksen tulokseen. Yritysten todellinen päämäärä tuli esiin kommenttikirjeissä, ja se oli yhdenmukainen lopputuloksen kanssa. Yritykset eivät siis pyrkineet tämän yhden asian kautta vaikuttamaan johonkin aivan muuhun kohteeseen. Toisaalta voi olla vaikeaa päätellä kokonaismielipidettä lakiehdotuksen suhteen, koska yritykset voivat puoltaa yhtä ehdotuksen osaa ja vastustaa toista.

Ang ym:n (2000) tutkimuksessa yritysten kannat jaoteltiin kommenttikirjeiden sisällön mukaan siten, että kriteereinä käytettiin: (a) mihin asioihin yritys kiinnitti huomioita, (b) kokonaisehdotuksen puoltamisen taso, (c) kommenttikirjeen pituus ja (d) käytetyn kielen tyyppi. Näiden kriteerien avulla tutkimuksessa pääteltiin yritysten todelliset motiivit vaikuttaa lakiehdotukseen. Tällä kerralla lobbaaminen kannatti, sillä Australian lainsäätäjät peruivat alkuperäisen ehdotuksensa ja muuttivat kantaansa suurimman lobbausryhmän kannan mukaiseksi.

Suurten yritysten johtajilla on monesti kyseessä oman edun tavoittelu. Asiaa tutkittiin Yhdysvalloissa, kun kyseessä oli osakeoptioiden kirjaaminen tilinpäätökseen. Yritysten johtajat eivät halunneet julkistaa virallisessa tilinpäätöksessä tietoja optioiden saajien lukumäärästä, optioiden lukumäärästä, arvosta yms., vaikka kyseisiä tietoja julkaistiin jo osavuositarkastuksissa. Syynä tähän pidettiin pelkoa siitä, että sidosryhmät, kuten ammatitiliitot, osakkeenomistajat tai lainsäätäjät, reagoisivat tietoihin negatiivisesti. Työntekijät vaatisivat lisää palkkaa, lainsäätäjät halusivat korottaa veroja tai rajoittaa optioiden myöntämistä. Myöhemmin arvopaperimarkkinat voisivat reagoida negatiivisesti työntekijöiden palkankorotuksiin, lisääntyneeseen verotukseen tai optioiden rajoittamiseen; osakkeiden arvo laskisi (Thorley Hill ym. 2002).

Kun Suomen kirjanpitolakia alettiin uudistaa 1980-luvun lopussa ja 1990-luvun alussa, aloite siihen tuli KHT-yhdistykseltä (marraskuussa 1988) ja Teollisuuden Keskusliitolta

(tammikuussa 1989). KHT-yhdistyksen aloitteeseen vaikutti se, että yhdistys on International Federation of Accountants –organisaation jäsen. IFAC:n sääntöjen mukaan kunkin jäsenorganisaation on edistettävä IAS-standardien käyttöönottoa kansallisessa lainsäädännössä (Pirinen 1996, 29 – 31). Siten KHT-yhdistyksellä oli taustaorganisaationsa takia syy toimia aktiivisesti sekä kapasiteettia suunnitelmansa toteuttamiseksi.

Teollisuuden Keskusliiton motiivit olivat peräisin suuryritysten tarpeista. Yritykset olivat kansainvälistyneet ja siten ne joutuivat laatimaan IAS-standardin mukaiset tilinpäätökset. Niiden mukaan myös suomalaismallin mukaiset tilinpäätökset olisivat siis turhia, koska ne poikkesivat liikaa kansainvälisestä käytännöstä eivätkä tuoneet lisäarvoa – paitsi verottajalle (Pirinen 1996, 29 – 31). Näillä kahdella organisaatiolla oli siis vahva näkemys siitä, mitä ne halusivat. Heidän aloitteensa olivat jo pitkälle mietittyjä, eli tavoitteet olivat selkeästi esillä (Pirinen 1996, 60). Tärkeää oli myös se, että nämä kaksi vaikutusvaltaista organisaatiota toimivat yhdessä saadakseen muutokseen aikaan (Pirinen 1996, 89).

Suomalaisten painostusryhmien motiiveista kirjanpitolakiuudistuksessa Pirinen (1996, 182 – 183) on päätellyt seuraavaa:

- Veroviranomaiset sekä pienet ja suuret yritykset tavoittelivat omia taloudellisia etujaan.
- Kauppa- ja teollisuusministeriö pyrki säilyttämään tilinpäätösten uskottavuuden yleisön silmissä, koska vain vähän aiemmin oli valtion suuryrityksiä tehnyt konkurssin (Mancon ja Wärtsilä Meriteollisuus).
- Teoriapuolen edustajat sekä suuryritysten tilintarkastajat pyrkivät vahvistamaan omaa vaikutusvaltaansa eli kuka pystyy määrittelemään, mikä on hyvä kirjanpilotapa, kenellä on oikeus määritellä säännöt ja niiden sisältö, mikä on oikein ja väärin.

Tilintarkastajat olivat muita kiinnostuneempia kirjanpidon teknisten ratkaisujen hienoudesta. Sen lisäksi tilintarkastajat toimivat kansainvälisten yritysten äänitorvena ja yrittivät ajaa heidän etujaan; muuten asiakkaat olisivat kenties menettäneet luottamuksensa heihin. Myös monimutkaiset kirjanpitoratkaisut tuovat lisää työtä tilintarkastajille tarjoamalla konsultointimahdollisuuksia monimutkaisen kirjanpitojärjestelmän takia. Tällä tavoin he samalla toimivat etenkin pienyritysten etujen vastaisesti.

3.4 Yhteenveto sidosryhmien vaikutusmahdollisuuksista

D’Arcyn (2001) mukaan IASC:n ja kansainvälisten markkinavoimien pyrkimykset yhdenmukaistaa kirjanpitojärjestelmiä toteutuu ensin käytännössä ja lakiuudistukset seuraavat perässä. Euroopan Unionin Komissio on ilmoittanut, että pörssiyhtiöiden on otettava IAS-standardit käyttöön viimeistään vuonna 2005 (d’Arcy 2001). Siten EU:n kirjanpitolainsäädäntö kallistuu suoraan IAS:n mukaiseksi; tähän asti IAS on vaikuttanut pohjalla Komission antamiin kirjanpitoa koskeviin suosituksiin. Erityisesti muuttuvassa ympäristössä uusien suositusten antajaorganisaatioiden toiminta näyttää olevan tärkeässä asemassa, kun kansallista laskentatoimen ohjeistusta parannetaan. Sen lisäksi EU:n, IASC:n ja SEC:n mielipiteet kansallisiin toimiin ovat tärkeitä (D’Arcy 2001).

Euroopan Unionin vaikutus näkyy suoraan myös suomalaisen ympäristöraportoinnin ohjeistuksen kehityksessä. Ensin Komissio antoi suosituksen asiasta vuonna 2001, sitten Kirjanpitolautakunta antoi sen pohjalta oman lausuntonsa vuonna 2002 ja lopulta yleisohjeen 14.1.2003. Tätä yleisohjetta koskevaan luonnokseen Kirjanpitolautakunta pyysi eri instansseilta lausuntoja. Nämä lausunnonantajat voidaan jakaa Pirisen (1996) ryhmittelyn mukaan kolmeen osaan: ohjeistajat, tiedon käyttäjät ja tiedon tuottajat.

Sekä Pirisen (1996) että McLeay ym:n (2000) mukaan suurin vaikutusvalta on tiedon tuottajilla. Kun he vielä saavat tukea joko tiedon käyttäjiltä tai ohjeistajilta, on esityksen

hyväksyminen todennäköistä. Hopwoodin (1994) mukaan lainsäädännön muutosprosessissa on tiedon käyttäjillä liian vähän vaikutusmahdollisuuksia. Hänen mielestään pitäisi entistä enemmän ottaa myös tiedon käyttäjät mukaan prosessiin.

Tilintarkastajat luetaan mm. Pirisen (1996) tutkimuksessa ohjeistajiin. Tilintarkastajilla onkin voimakas painostusryhmä FEE, jonka avulla he pyrkivät saamaan kansainväliset normit, lähinnä IAS-standardit, myös Euroopan Unionin sääntelyn pohjaksi. Lisäksi tilintarkastajilla on oma etunsa tavoiteltavana sikäli, että monimutkaisen laskentajärjestelmän kautta he saavat lisää työtä asiakkailtaan. Toisaalta heidän motiivinaan voi myös olla yhteistyö asiakkaiden kanssa jonkin asian puolesta tai sitä vastaan. Asiakkaathan loppujen lopuksi maksavat heidän palveluksistaan (Saemann 1999).

Kun tässä tutkimuksessa analysoidaan Kirjanpitolautakunnan saamia kommenttikirjeitä, voidaan niitä ryhmitellä samoin kuin Ang ym (2000) on tutkimuksessaan tehnyt:

1. mihin asioihin organisaatio kiinnitti huomiota
2. kokonaisehdotuksen puoltamisen taso
3. kommenttikirjeen pituus
4. käytetyn kielen tyyppi.

Näitä kriteereitä muokataan siten, että käytetyn kielen tyyppi jätetään pois, sen sijaan käsitellään erillisten asioiden määrää kommenttikirjeissä.

3.5 Ympäristöasioiden esittäminen muissa maissa

Esimerkkinä ympäristöasioiden esittämisestä muissa maissa käytetään Tanskaa, Espanjaa ja Kanadaa. Tanska ja Espanja ovat EU-maita, joissa siten noudatetaan kirjanpidossa samoja EU:n direktiivejä kuin Suomessakin. Tanskalainen ohjeistus viittaa lähinnä ekotaseeseen, johon Kirjanpitolautakunnan yleisohje ei Suomessa puutu. Espanjalainen yleisohje on annettu jo vuonna 1998 ja se on pääkohdiltaan erilainen kuin tanskalaisversio mutta melko lähellä suomalaista yleisohjetta. Kanadassa on runsaasti esimerkiksi metsä- ja öljyteollisuutta, joilla on huomattavia ympäristövaikutuksia. Kanadan ympäristöraportointi edustaa siten EU:n ulkopuolista näkemystä asiaan.

Tanska

Vaikka Euroopan Unioni ei ole säätänyt ympäristötilinpäätöstä pakolliseksi, monien maiden kansalliset viranomaiset ovat säätäneet ympäristöraportoinnista. Esimerkiksi Tanskan ympäristönsuojelulain 5 § vaatii, että tilinpäätöksen yhteydessä on laadittava ”vihreä raportti”. Siihen kuuluu yleistä ympäristötietoa, toimitusjohtajan katsaus, luonnonvarojen kulutusraportti sekä tilintarkastajan lausunto, jos raportti on tarkastettu (Larrinaga ym. 2002).

Tanskalaisessa ohjeessa ei ole määrämuotoisen raportin mallia, joten luonnonvarojen kulutuksen raportointi viittaa ekotaseeseen (Larrinaga ym. 2002). Ekotase kuvaa yrityksen materiaali- ja energiavirtoja; yritykseen tulevat ja sieltä poistuvat virrat ovat yhtä suuria. Yritykseen tulevat virrat eli tuotannossa käytettävät materiaalit ja energia poistuvat yrityksestä joko tuotteina tai päästöinä ja jätteinä (Kurki 1999, 85 – 87).

Ekotaseeseen sisältyy yleensä kolme vaihetta: perustase, vaikutusanalyysi ja arvostus. Kahta jälkimmäistä vaihetta tarvitaan, koska pelkkä materiaali- ja energiavirtojen esit-

täminen ei kerro niiden ympäristövaikutuksista. (Kurki 1999, 88) Arvostusmenetelminä käytetään sekä rahamääräisiä että ei-rahamääräisiä menetelmiä. Ensimmäisistä yleisimmät ovat markkina-arvoon perustuvat menetelmät sekä tuleviin tuottoihin perustuva arvostus. Jälkimmäisistä voidaan mainita materiaalivirtoihin perustuvat menetelmät, ABC-analyysi sekä päästörajoihin perustuva arvostus (Kurki 1999, 105 – 120).

Espanja

Espanjassa annettiin jo vuonna 1998 yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä tilinpäätöksessä. Tämä ohje eroaa tanskalaisesta kolmessa pääkohdassa:

1. Tanskalaismalli perustuu ekotaseeseen, espanjalainen perustuu perinteiseen kirjanpitolakiin.
2. Tanskalaismalli on vapaamuotoinen, espanjalaismallilla on selkeä kaava.
3. Tanskassa on laadittava erillinen raportti, espanjalaismalli on sisällytettävä viralliseen tilinpäätökseen. Siksi myös se on tilintarkastajan tarkastettava (Larrinaga ym. 2002).

Kirjanpitolakien säätäminen kuuluu Espanjassa talousministeriön alaiselle Kirjanpito- ja tilintarkastusvirastolle (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas – ICAC). Osakeyhtiölaki ja kirjanpitoasetus (Plan General de Contabilidad – PGC) ovat kirjanpidon sääntelyn perustana. Kirjanpitoasetukseen sisältyvät kirjanpidon periaatteet, arvostussäännöt ja pakollisten tilinpäätöslaskelmien mallit. Kirjanpito- ja tilintarkastusvirasto antaa yhä suosituksia ja yleisohjeita jaksotuksesta, arvostuksesta ja tilinpäätöksestä, ja käyttää niitä antaessaan kahta eri tapaa: (a) erityisohjeita tiettyihin kirjanpidon tilanteisiin sekä (b) kirjanpitoasetusta tulkitsevia yleisohjeita eri teollisuudenaloille niiden ominaispiirteet huomioon ottaen. Jostain syystä ympäristöraportointia koskeva yleisohje on sisällytetty sähkövoimaloita koskevaan yleisohjeeseen. Sen esipuheessa kuitenkin todetaan, että kyseinen yleisohje on yleisesti sovellettavissa kaikilla aloilla (Larrinaga ym. 2002).

Yhtiöiden on myös julkistettava tilinpäätöksensä ja toimitettava tiedot Kaupparekisteriin. Kirjanpitolain noudattamista valvova oikeusministeriö julkistaa kaikkia espanjalaisyhtiöitä koskevia tilinpäätösmalleja. Tuoreimpaan eli toukokuussa 2000 julkistettuun malliin sisältyy myös tässä käsitelty ympäristöraportointiohje. Espanjassa tuli 1990-luvulla voimaan kaksi sähkövoimaloita koskevaa lakia. Ensimmäisen tarkoituksena oli varmistaa energiantuotanto, varmistaen sen laadun sekä sen, että se on tuotettu edullisimmalla mahdollisella tavalla siten, että ympäristönsuojelu otetaan huomioon. Toisen tarkoituksena oli erityishuomion kiinnittäminen siihen, että tilinpäätöksiin sisällytetään yhtiön aikaansaamat ympäristövaikutukset, päämääränä yhdistää ympäristönsuojelu yhtiöiden taloudelliseen päätöksentekoon (Larrinaga ym. 2002).

Espanjalaisen ympäristöraportoinnin sääntelyn mukaan on tilinpäätöksen liitetiedoissa mainittava seuraavat asiat:

1. laskentaperusteet, jotka liittyvät (a) ympäristötoimiin, joilla on ympäristövaikutus sekä (b) energiansäästö- ja tehokäyttöohjelmiin; näistä on julkistettava
 - arvostusperiaatteet sekä vaikutukset yhtiön toiminnan tulokseen – etenkin kirjanpitoarvon ja käyvän arvon ero on ilmoitettava
 - kuvaus ympäristövastuiden arvostus- ja laskentaperiaatteista
2. energiansäästöön ja tehokkuusprojekteihin liittyvien muuttuvien kulujen määrä ja luonne
3. ympäristötietoa:
 - Kuvaus ja luonnehdinta merkittävimmistä aktivoiduista järjestelmistä, laitteistoista ja asennuksista, joiden tarkoituksena on ollut ympäristövaikutusten minimointi sekä ympäristön suojelu ja parantaminen. Ilmoitettava niiden luonne, tarkoitus, kirjanpitoarvo sekä kertynyt poisto.
 - Ympäristönsuojeluun ja –parantamiseen tarkoitettujen muuttuvien kulujen siten, että tavalliset ja satunnaiset erät erotetaan keskenään, lisäksi mainittava niiden tarkoitus kussakin tapauksessa.

- Riskit ja kulut, jotka on katettu ympäristövarauksilla, erityisesti mainittava ne vastaiset menot, jotka aiheutuvat meneillään olevista oikeudenkäynneistä, ympäristönparantamisesta yms. Kustakin tapauksesta on mainittava alkuperäinen määrä, aiheutuneet menot, poistot sekä lopullinen määrä.
- Ympäristön suojeluun ja parantamiseen liittyvät vastuut, mukaan lukien muille osapuolille siirretyt riskit, arvostusmenetelmät ja muut tekijät, joista on mainittava vaikutukset yhtiön nettotulokseen ja voittoihin. Jos tarpeen, on mainittava myös syyt, miksi kyseinen kohta on selitettävä, kuten myös minimi- ja maksimiriskit. (Larrinaga ym. 2002)

Yleisohje tuli voimaan vuonna 1998. Espanjalaisyhtiöiden on siis ollut julkistettava ympäristötietoja tilinpäätöksen liitetiedoissa kyseisestä vuodesta lähtien. Kuitenkin vain murto-osa yhtiöistä julkisti vaadittuja tietoja tilinpäätöksissään vuosina 1998 – 1999. Julkistamattomuus saattaa johtua yhtiöiden tietoisesta strategiasta, jonka mukaan läpinäkyvyyden eli tiedottamisen haittavaikutuksia on vältettävä. Tämä koskee erityisesti ns. huonoista uutisista tiedottamista (Larrinaga ym. 2002).

Ongelmana espanjalaisessa ohjeistuksessa oli se, että termiä ”ympäristö” ei ollut määriteltä yksiselitteisesti. Sama asia saattaa tarkoittaa eriä yhtiöille kuin lainsäätäjille. Siksi ”ympäristökulut” on ymmärretty eri yhtiöissäkin eri tavalla (Larrinaga ym. 2002). Tämä osaltaan selittää raportoinnin vähäisyyttä. Tällainen hallinnollinen uudistus, joka koskee asian esittämistä, ei itsessään todennäköisesti lisää organisaatioiden vastuuta niiden ympäristövaikutuksista. Tarvittaisiin institutionaalista uudistusta, jotta siihen päästäisiin. Sidosryhmien tulisi vaatia entistä enemmän tietoa, niiden tarpeet olisi huomioitava (Larrinaga ym. 2002).

Larrinagan ym. (2002) mukaan vapaaehtoisia ympäristöraportteja ei tehdä riittävästi eivätkä ne ole yhteydessä ympäristötoimintaan, joten suositeltavampaa olisi säännelty

ympäristöraportointi ja –tilinpäätös. Kuitenkin on kaikkea muuta kuin varmaa, tulisikö pakollisuuskaan yhtiöiden vastuuta ympäristövaikutuksistaan. Ainakaan Espanjassa näin ei ole käynyt. Raportointi ei lisääntynyt säännöksen voimaantulon myötä eikä läpinäkyvyys parantunut. Tosin tällä tavoin voidaan saada entistä vertailukelpoisempia tuloksia ja ehkä aikaa myöten tietoisuus raportoinnin tärkeydestä lisääntyy.

Kanada

Kanadassa tilintarkastajat tarkastavat vuosikertomuksen tilinpäätösosion ja lukevat läpi muun osan kertomuksesta. Siinä ei saa olla epä johdon mukaisuuksia viralliseen osioon verrattuna. Siten vuosikertomukseen sisällytetty ympäristöraportti on tehokas keino vaikuttaa asiasta kiinnostuneisiin sidosryhmiin. Raportti saa uskottavuutta, koska tilintarkastajat ovat lukeneet sen, joten kyseessä ei voi olla tavanomainen ”mainos”. Tiedot ovat uskottavampia, koska ne eivät liity mainosmateriaaliin vaan yrityksen viralliseen vuosikertomukseen (Neu ym. 1998).

Neu ym:n (1998) mukaan ympäristöraportissa julkistettavat tiedot voivat olla vahvistavia tai kieltäviä. Esimerkiksi yrityksen ollessa voitollinen ympäristöraportin avulla voi perustella, ettei voittoa ole saavutettu ympäristön kustannuksella. Toisaalta huonosti menestynyt yritys voi korostaa hyviä ympäristösaavutuksia ja samalla ”ohittaa” huonon tilikauden tuloksen. Molempia keinoja voidaan pitää yrityksenä korostaa positiivisia puolia maineen ylläpitämiseksi. Koska kaikki sijoittajat ovat jossain määrin kiinnostuneita voitosta ja tuotosta, johtajat voivat ympäristöraportin avulla viestittää ”oikeita asioita” lukuisille sidosryhmille.

Kanadalaistapa julkaista ympäristöraportti vapaaehtoisena tilinpäätöksen kanssa vuosikertomuksessa saattaa siis olla myös johdon markkinointikeino. Tällä tavoin saadaan kuitenkin itse ympäristöraportti luettavaksi ja asioita entistä enemmän esille. Kanadassa on suurta kaivos-, metsä-, öljy- ja kemikaaliteollisuutta, jolla on huomattavat ympäristövaikutukset. Niihin kiinnittävät huomiota sekä ekologisesta vaikutuksesta kiinnostu-

neet sidosryhmät että viranomaiset (Neu ym. 1998). Siksi molempien osapuolten kiinnostus lisännee viranomaisten halua ja mahdollisuuksia vaikuttaa lainsäädännöllä ympäristöraportointiin (Neu ym. 1998).

Yhteenveto

Tanskan ympäristönsuojelulain 5 §:n mukaan on tilinpäätöksen yhteydessä laadittava ”vihreä raportti”. Ohjeessa ei ole määrämuotoisen raportin mallia, mutta vaadittu luonnonvarojen kulutuksen raportointi viittaa ekotaseeseen.

Espanjassa puolestaan annettiin jo vuonna 1998 yleisohje ympäristöraportoinnista. Espanjassa on selkeä kaava, jonka mukaan asiat merkitään kirjanpitoon ja tilinpäätökseen. Siten myös tilintarkastajan on tarkastettava se.

Koska sekä Tanska että Espanja ovat Euroopan Unionin jäsenmaita, myös niitä koskee Komission vuonna 2001 antama suositus ympäristöraportoinnista. Espanjan mallin mukainen raportointi on jo ollut osana pakollista tilinpäätösinformaatiota, Tanskan sen sijaan ei. Vastedes kaikkien EU-maiden käytäntöjen tulisi olla yhteneväisiä, joten Tanskan joutunee muuttamaan omia julkistamiskäytäntöjään.

Kanadassa on tapana julkaista ympäristöraportti vapaaehtoisena tilinpäätöksen kanssa vuosikertomuksessa. Silloin myös tilintarkastajien on tarkastettava raportin sisältämät tiedot. Siten saadaan uskottavuutta raportin sisältämille vapaaehtoisille tiedoille, eikä niitä voida pitää pelkkinä yrityksen ”mainoksina”. Kanadassa on runsaasti suuria kaivos-, metsä-, öljy- ja kemikaaliteollisuusyrityksiä, joilla on huomattavia ympäristövaikutuksia. Siksi sekä vapaaehtoinen että pakollinen raportointi olisi sielläkin tärkeää.

4 KIRJANPITOLAUTAKUNNAN YLEISOHJE YMPÄRISTÖASIOIDEN KIRJAAMISESTA, LASKENNASTA JA ESITTÄMISESTÄ TILINPÄÄTÖKSESSÄ

4.1. Yleisohjeen periaatteita

Kirjanpitolautakunta antoi 14.1.2003 yleisohjeen ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksestä. Se pohjautui Euroopan Unionin Komission 30.5.2001 antamaan suositukseen ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa. Komission suosituksen voimaantulo oli 30.5.2002 päättyviltä tilikausilta tai sen jälkeen. Ennen antamaansa yleisohjetta Kirjanpitolautakunta oli antanut 5.3.2002 lausunnon Komission suosituksesta. Samaa asiaa on siten käsitelty kolme kertaa. Mikään näistä - suositus, lausunto, yleisohje - ei ole sitova, vaan kyseessä on tulkintaohje siitä, kuinka esimerkiksi kirjanpitolakia olisi tulkittava ympäristöasioiden kirjaamisen osalta.

Kirjanpitolautakunta on maininnut yleisohjeensa johdannossa, että ”ohjeessa suositellaan myös tiettyjen lakisääteistä tilinpäätösinformaatiota laajempien ympäristöasioihin liittyvien tietojen vapaaehtoista esittämistä osana kirjanpitovelvollisen tilinpäätöstä”. Tällä viitataan sekä EMAS-järjestelmään ympäristöasioiden hallinta- ja auditointijärjestelmänä että GRI-ohjeistoon vapaaehtoisesta yhteiskuntavastuuraportoinnista. Siksi myös näitä vapaaehtoisen raportoinnin malleja käsitellään tässä tutkimuksessa lyhyesti.

Vapaaehtoisten raporttien virallisuudesta Kirjanpitolautakunta toteaa:

”Komission suosituksessa edellytetään, että erillisen ympäristöraportin sisältämien tietojen tulee olla yhtäpitävät kaikkien niihin liittyvien toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen kanssa. Komission suosituksessa todetaan myös, että toimintakertomuksessa tulee kertoa, on-

ko kirjanpitovelvollisen erillinen ympäristöraportti ulkopuolisen riippumattoman tahon tarkastama. Tämä on perusteltua, koska toimintakertomuksen käyttäjien on tärkeää tietää, sisältääkö erillinen ympäristöraportti objektiivista, ulkopuolisen tarkastettavissa olevaa tietoa (2003).”

Kirjanpitolaautakunnan yleisohje jakaantuu sisällöllisesti kolmeen osaan:

1. ympäristömenoja ja -vastuita koskevat kirjaamis- ja laskentaperiaatteet
2. ympäristöasioiden esittäminen osana lakisääteistä tilinpäätösinformaatiota
3. suositus ympäristöasioiden vertailukelpoisesta esittämisestä tilinpäätöksessä.

Seuraavaksi käsitellään yllä olevaan jaotteluun sisältyviä asioita siten, että ensin tarkastellaan tuloslaskelmaan ja taseeseen kirjattavia ympäristömenoja ja -vastuita, toiseksi tilinpäätöksen liitetiedoissa ilmoitettavia ympäristöasioita ja kolmanneksi toimintakertomuksen osuutta. Samalla verrataan yleisohjeen sisältöä jo voimassa olevaan lainsäädäntöön eli miten tähän asti kyseisiä asioita on pitänyt käsitellä.

4.2 Ympäristömenot ja -vastuut tuloslaskelmassa ja taseessa

4.2.1 Ympäristömenot

Yleisohjeessaan Kirjanpitolautakunta ohjeistaa ympäristömenon kirjaamisesta joko tilikauden kuluksi tai aktivoinniksi taseeseen. Pitkävaikutteinen meno voidaan aktivoida, jos siihen liittyy vastainen tulonodotus.

Yleisohjeessa (2003) on määritelty *ympäristömenot*. Ne aiheutuvat ympäristönsuojelutoimista, jotka puolestaan on määritelty yleiseurooppalaisen ympäristönsuojelutoimien tilastoluokituksen mukaan. Pääryhminä ovat:

- ulkoilman- ja ilmastonsuojelu
- jätevesien käsittely

- jätehuolto
- maaperän ja pohjaveden suojele
- melun ja värinän torjunta
- biologisen monimuotoisuuden ja maiseman suojele
- säteilyltä suojaaminen
- tutkimus ja kehitys
- muut ympäristönsuojeletoimet

Kyseessä ovat siis ympäristönsuojeletoimet, joita tehdään torjumaan, korjaamaan tai lieventämään kirjanpitovelvollisen toiminnan aiheuttamia ympäristövahinkoja. Ympäristömenoihin eivät kuulu menot, joilla on myönteisiä ympäristövaikutuksia, mutta joiden ensisijainen tarkoitus on esimerkiksi parantaa yrityksen kannattavuutta, työturvallisuutta ja -terveyttä tai tuotannon tehokkuutta. Näitä menoja eivät myöskään ole ”ympäristölainsäädännön rikkomisesta johtuvat sakot eivätkä aikaisemmasta ympäristön pilaantumisen aiheuttamisesta maksetut korvaukset” (Kirjanpitolausunto 2003).

Ympäristönsuojelun investointimenoista yleisohje (2003) kertoo:

”Ympäristönsuojelun investointimenoihin sisältyvät sekä prosessin ulkoiset että sisäiset investoinnit. Ulkoiset ympäristönsuojeluinvestoinnit ovat puhdistimia ym. lisälaitteita ja ratkaisuja, joiden käyttöönotto ei olennaisesti muuta itse prosessia. Nämä on kuvattu yleiseurooppalaisessa ympäristönsuojelulaitteiden ja rakenteiden tilastoluokituksessa. Ulkoiset ympäristönsuojeluinvestoinnit lasketaan kokonaan ympäristömenoiksi. Sisäiset ympäristönsuojeluinvestoinnit ovat toimenpiteitä, jotka muuttavat tuotantoprosessia siten, että tuotannosta aiheutuvien päästöjen muodostuminen suhteessa tuotantomääriin pienenee. Näistä investoinneista yleensä vain osa on aiheutunut ympäristönsuojelullisten näkökohtien huomioon ottamisesta. Tällöin ympäristömenona huomioidaan vain ympäristönsuojelun tasoa parantavista osa-investoinneista johtuva lisämeno.”

Ympäristömenot kirjataan suoriteperusteisesti vuosikuluksi, ellei niitä aktivoida taseeseen. KPL 5 luvun 1 §:n mukaan vuosikuluja ovat ympäristökulut, jotka eivät tuota tulevaisuudessa taloudellista hyötyä. Tilikauden kuluiksi kirjattavia tyypillisiä ympäristömenoja on eritelty liitteessä 1. Niitä ei tarvitse esittää tuloslaskelmassa omana tilinpäätöseränään, vaan ne voivat sisältyä esimerkiksi tuloslaskelman eriin ”Materiaalit ja palvelut”, ”Henkilöstökulut”, ”Poistot ja arvonalentumiset” sekä ”Satunnaiset erät” (Kirjanpitolautakunta 2003).

Aktivoitavista ympäristömenoista todetaan yleisohjeessa (2003), että niiden on liityttävä ”kirjanpitovelvollisen tuleviin ympäristönsuojelutoimenpiteisiin” ja niiden on ”tuotettava tulevaisuudessa taloudellista hyötyä”. Lisäksi toisen seuraavista ehdoista on täyttyttävä:

1. *”Menot liittyvät taloudellisiin hyötyihin, jotka selvästi lisäävät kirjanpitovelvollisen muun omaisuuden elinikää, kapasiteettia, turvallisuutta tai tehokkuutta.”*
2. *”Menot lieventävät tai estävät kirjanpitovelvollisen myöhemmästä toiminnasta todennäköisesti aiheutuvaa ympäristön pilaantumista.”*

Yllä mainitusta havaitaan, että oleellista on ympäristömenojen avulla estettävä tai lievennettävä ympäristövahinko. Ympäristömenoa ei siis voi aktivoida, jos tarkoituksena on palauttaa ympäristö tilaan ennen sen pilaantumista. Tällaisia tilanteita ovat esimerkiksi jätteenkäsittelymaksut, ympäristöhallintomenot ja nykyiseen toimintaan liittyvät kunnostuskulut (Kirjanpitolautakunta 2003).

Esimerkkeinä aktivoitavista ympäristömenoista yleisohjeessa (2003) mainitaan ”kirjanpitovelvollisen ympäristösyistä hankkimat koneet ja laitteet sekä ympäristölainsäädännön noudattamiseksi tarvittavat tekniset laitteet, joita käytetään ympäristön valvontaan tai pilaantumisen estämiseen”. Nämä laitteet liittyvät jo aiemmin mainittuun yleiseu-

rooppalaiseen ympäristönsuojelulaitteistojen ja rakenteiden luokituksen mukaiseen toimintaan. Aineettomien oikeuksien aktivoinneista on mainittu patentit, lisenssit, päästöluvat ja päästöoikeudet.

Yleisenä aktivointiedellytyksenä ovat tulonodotukset. Aineettomia hyödykkeitä aktivoitaessa on myös huomioitava varovaisuuden periaate (Leppiniemi 2003 a, kpl 10).

Pääperiaatteena menon aktivoinnissa on siis se, että tarkoituksena on tuottaa tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Joskus meno voi kuitenkin olla välttämätön, vaikka se itse ei tuottaisikaan suoranaista hyötyä. Tällöin sen voi aktivoida, jotta muista varoista voisi saada hyötyä, esimerkiksi ympäristönsuojeluun liittyen. Yleisohjeessa (2003) viitataan IAS 16 standardin kappaleeseen 13. Esimerkkinä annetaan kemianteollisuusyritys, joka voi aktivoida taseeseen tehtaan parannustöitä ympäristönsuojeluvaatimuksia noudattaakseen. Tämä on mahdollista, koska ilman uusia käsittelyprosesseja yritys ei pysty valmistamaan kemikaaleja.

4.2.2 Ympäristövastuut

Ympäristövastuista puolestaan on joko kirjattava taseeseen siirtovelka tai pakollinen varaus taikka ilmoitettava liitetietona ehdollinen ympäristövelka vastuusitoumuksena. Ehdollista ympäristövelkaa käsitellään myöhemmässä liitetietoja koskevassa kappaleessa. Kirjanpitolain 5:14 §:ssä käsitellään vastaisia menoja ja menetyksiä sekä pakollista varausta:

”Tuotoista on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos:

- 1. ne kohdistuvat päättyneeseen tilikauteen tai aikaisempaan tilikauteen;*

2. niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä;
3. niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä
4. ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan.

Tuotoista saadaan vähentää myös sellainen velvoitteesta aiheutuva vastainen meno tai menetys, joka on yksilöitävissä ja täyttää sen, mitä 1 momentin 1 - 3 kohdassa säädetään. Jos 1 ja 2 momentissa tarkoitetun menon tai menetyksen täsmällistä määrää tai toteutumisajankohtaa ei tiedetä, merkitään se taseen pakollisiin varauksiin. Edellä 1 momentissa tarkoitetut menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään. Edellä 2 momentissa tarkoitetut ns. harkinnanvaraiset pakolliset varaukset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen enintään niiden todennäköiseen määrään.”

Kun edellä mainitut neljä edellytystä täyttyvät, on ympäristövastuu kirjattava pakollisena varauksena silloin, kun se on myös yksilöitävissä, mutta sen täsmällistä määrää tai toteutumisajankohtaa ei tiedetä (Kirjanpitolautakunta 2003). Tällainen pakollinen varaus voi olla esimerkiksi tulevaisuudessa toteutettava korjaussitoumus, kuten maanainelakiin perustuva soranottopaikan maisemointivaatimus. Jos tarkka määrä ja ajan kohta tiedetään, kyseessä on siirtovelka (Leppiniemi & Leppiniemi 2003, kpl 4).

Ympäristövastuun määrä on arvio velvoitteen kokonaissummasta. Sen rahallista määrää arvioitaessa ja laskettaessa on huomioitava seuraavat neljä seikkaa (Kirjanpitolautakunta 2003):

1. *Ympäristövahingon kunnostuksesta aiheutuneet välittömät yksilöitävissä olevat lisäkustannukset*
2. *Oman henkilöstön kunnostustyöhön käyttämän ajan perusteella lasketut palkka- ja muut henkilöstömenot*
3. *Kunnostuksen jälkeisen seurannan menot*

4. *Tekniset parannukset, jos on todennäköistä, että ne täyttävät viranomaisvaatimukset*

Varauksen asteittainen kerryttäminen on myös mahdollista. Tällainen tilanne voi syntyä esimerkiksi kaatopaikan jälkihoitovelvoitteista, jotka kasvavat vuosittain sen mukaan, kuinka kaatopaikka täyttyy (Kirjanpitolautakunta 2003).

IAS 37 -standardin kappaleessa 14 käsitellään ympäristövastuita:

”Varaus merkitään taseeseen, kun kirjanpitovelvolliselle on syntynyt aikaisemman tapahtuman seurauksena olemassa oleva oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite. Oikeudellinen velvoite perustuu lakiin tai sopimukseen, jonka nojalla kirjanpitovelvollinen on velvollinen estämään, lieventämään tai korjaamaan ympäristövahingon. Tosiasiallinen velvoite perustuu kirjanpitovelvolliseen omaan sitoumukseen estää, lieventää tai korjata ympäristövahinko. Kirjanpitovelvolliselle syntyy tosiasiallinen velvoite, mikäli sillä on vain vähän liikkumavapautta asiassa alan aikaisemman tai nykyisen käytännön mukaan. Tosiasiallinen velvoite syntyy vain, jos kirjanpitovelvollinen on vapaaehtoisesti ottanut vastuun ympäristövahingon estämisestä, lieventämisestä tai korjaamisesta antamalla tätä nimenomaan koskevan julkisen lausunnon tai toimimalla aikaisemmin muodostuneen vakiintuneen käytännön mukaisesti. Lisäksi on oltava todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois kirjanpitovelvollisen toiminnan piiristä. Velvoitteen määrän tulee myös olla arvioitavissa luotettavasti (Kirjanpitolautakunta 2003).

Kyseessä on ns. harkinnanvarainen pakollinen varaus, kun edellä mainituista neljästä ehdosta toteutuu kolme ensimmäistä. Silloin vastainen meno on mahdollista vähentää tuloksesta. Vastaisen menon on siis kohdistuttava vain tilikaudelle tai sitä aikaisemmalle tilikaudelle (Leppiniemi & Leppiniemi 2003, kpl 4). Erona pakollisella ja mahdolli-

sella vähentämisellä on siis se, että vastaisen menon ei ole perustuttava lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen muita kohtaan.

Kirjanpitolaissa mainittu harkinnanvarainen pakollinen varaus todennäköisesti kumotaan lähiaikoina. Silloin käytäntö ei olisi enää ristiriidassa IAS-standardin kanssa (Leppiniemi 2003 b, kpl 19). IAS 37 -standardin mukaan varaukset on kytkettävä olemassa oleviin velvoitteisiin ja velvoite itse on kytkettävä toiseen osapuoleen. Siten sellaisia velkoja, joiden toteutumisajankohta tai määrä ovat epävarmoja, voi koskea vain erias-
teinen kirjauspakko. Kyseessä on siis pakko, ei harkinnanvarainen kirjausmahdollisuus.

4.3 Tilinpäätöksen liitetiedot

4.3.1 Pakolliset varaukset

Jos olennaisia ympäristövelvoitteisiin liittyviä pakollisia varauksia ei ole eritelty taseessa, on ne erikseen ilmoitettava liitetiedoissa. Tällöin kyseessä on varausten erittely, joka tehdään KPA 2 luvun 5 §:n mukaisesti (Kirjanpitolautakunta 2003).

Liitetiedoissa on selvitettävä taseeseen merkityt muut kuin vähäiset pakolliset varaukset sekä niiden tuloslaskelmaan sisältyvät vastaerät (Leppiniemi & Leppiniemi 2003, kpl 4). Esimerkiksi Kekkilä Oyj on liitetiedoissaan ilmoittanut vuodelta 2001 konsernin pakollisiksi varauksiksi 138.000 € selityksenään ”varaus turvetuotannosta poistuvien alueiden ympäristömenoihin”. Mahdollinen vastakirjaus liiketoiminnan muut kulut -erässä selvitettäisiin vastaavasti.

4.3.2 Ehdollinen ympäristövelka

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa käsitellään myös *ehdollista ympäristövelkaa*. Sillä tarkoitetaan ”tilannetta, jossa velvoite syntyy vasta kun jokin epävarma mahdollisuus toteutuu”. Tällainen ehdollinen ympäristövelka ilmoitetaan vastuusitoumuksena liitetiedoissa, sitä ei kirjata taseeseen. Se ei siis täytä pakollisen varauksen tunnusmerkkejä. Yleisohjeessa (2003) siitä kerrotaan näin:

”Ehdollinen ympäristövelka on mahdollinen velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena ja jonka olemassaolo varmistuu vasta, kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole kokonaan kirjanpitovelvollisen määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta. Ehdollisena ympäristövelkana käsitellään myös olemassa oleva velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena mutta jota ei merkitä taseeseen, koska:

- ei ole todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen poistumista kirjanpitovelvollisen toiminnan piiristä, tai*
- velvoitteen suuruus ei ole määriteltävissä riittävän luotettavasti.”*

Liitetiedoissa on ilmoitettava ympäristönsuojeluun liittyvät ehdolliset ympäristövelat taseen ulkopuolisina vastuina. Lisäksi on kerrottava niiden laskentaperusteet ja mahdolliset eri laskentatavoilla saadut tulokset. Myös vastuiden lajista on annettava tarkka selvitys (Kirjanpitolautakunta 2003).

4.3.3 Muut ympäristövastuut

Komission (2001) suosituksen mukaan vastuuta pitäisi ilmoittaa myös nykykäytäntöä laajemmin. Liitetiedoissa olisi ”jokaisen ympäristövastuun ryhmän osalta annettava

lyhyt kuvaus kirjanpitovelvollisen toimintaan liittyvästä olennaisesta velvoitteesta, kuvattava vastuun laji sekä ilmoitettava ympäristövelvoitteen täyttämisen ajankohta ja ehdot”. Myös vastuiden kokonaismäärä on ilmoitettava, ja niihin pitää sisältyä sekä pakolliset varaukset että ehdolliset velat. Lisäksi on annettava ”selvitys kirjanpitovelvollisen toimintaan liittyvistä ympäristövahingoista, vahinkojen korjaamista edellyttävistä lakisääteisistä vaatimuksista tai viranomais määräyksistä sekä meneillään olevista tai suunnitelluista kunnostustoimenpiteistä” (Kirjanpitolautakunta 2003).

Jos ympäristövastuun kokonaissummaa ei pystytä arvioimaan merkittävien laskentaongelmien takia, ilmoitetaan se liitetiedoissa. Silloin on kerrottava perustelut laskematta tai arvioimatta jätetystä vastuusta sekä eri laskentatavoilla aikaansaadut tulokset (Kirjanpitolautakunta 2003). Liitetiedoissa on myös ”selvitettävä arvion laadintamenetelmä sekä taustalla vaikuttavat olettamukset lainsäädännön kehityksestä ja teknisistä olosuhteista, jotka vaikuttavat tehtyihin arvioihin” (Kirjanpitolautakunta 2003).

Jos pitkävaikutteiset ympäristövastuut on laskettu nykyarvoonsa eli diskontattu IAS 37 –standardin mukaisesti, on liitetiedoissa kerrottava myös tämän tilanteen laskentamenetelmistä. Laskentakoron on oltava sisällettävä markkinoiden käsitys senhetkisestä rahan aika-arvosta ja kyseisen velan erityisriskeistä. Diskonttausta on sovellettava johdonmukaisesti ja vastuun määrä on tarkistettava vuosittain. Liitetiedoissa on ilmoitettava myös ympäristövastuun diskonttaamaton määrä (Kirjanpitolautakunta 2003).

Vastaisista ympäristömenoista on liitetiedoissa ilmoitettava sovellettu kirjaamisperiaate. Asteittain kerrytettävistä varauksista (esimerkiksi kaatopaikan jälkihoitovelvoite) on ilmoitettava kaikkien tällaisten menojen edellyttämä kokonaismäärä (Kirjanpitolautakunta 2003).

4.3.4 Saatu julkinen tuki tai avustus

Vastuusitoumuksena ja siten liitetiedoissa ilmoitettavana käsitellään myös ympäristön-suojeluun liittyvän julkisen tuen tai avustuksen palautusvelvollisuus. Tällaisessa tilan-teessa kirjanpitovelvollinen on tuen tai avustuksen jo käyttänyt, tai avustus on vasta myönnetty ja nostettu vaan ei vielä käytetty (Kirjanpitolautakunta 2003).

Liitetiedoissa olisi esitettävä saatuihin tukiin ja avustuksiin liittyvät ehdot sekä kyseis-ten erien ”kirjanpitokäsittelyssä noudatetut laskentaperiaatteet ja –menetelmät”. Myös olennaiset verohelpotukset voidaan esitellä samalla, mikäli ne liittyvät saatuihin tukiin (Kirjanpitolautakunta 2003).

4.3.5 Tilikauden ympäristökulut ja aktivoidut ympäristömenot

Jos ympäristökulut vaikuttavat olennaisesti tilinpäätöksen antamaan kuvaan, on ne eri-teltävä liitetiedoissa. Sama periaate koskee myös aktivoituja ympäristömenoja (Kirjan-pitolautakunta 2003). Komissio (2001) kuitenkin suosittaa, että liitetiedoissa kerrottai-siin tilikauden ympäristökulujen kokonaissumma. Suosituksen mukaan olisi myös esi-tettävä ”kululajeittain laadittu erittely tuloslaskelmaan kirjatuista ympäristömenoista sekä ympäristömenojen laskentaperiaatteet”. Tällöin jaottelussa voidaan käyttää hyväksi yleiseurooppalaista ympäristönsuojelulaitteiden ja rakenteiden luokittelua (Kirjanpito-lautakunta 2003).

Komissio (2001) suosittaa myös liitetiedoissa esitettäväksi tilikaudella aktivoitujen ym-päristömenojen kokonaismäärää sekä ryhmittelyä tase-erittäin. Ne voidaan jaotella myös prosessin ulkoisiin ja sisäisiin ympäristönsuojelutoimiin (Kirjanpitolautakunta 2003). Komissio siis suosittaa laajempaa esittämistä liitetiedoissa, kuin mitä esimerkiksi kirjanpitolaki vaatii. Tämä viittaakin selkeästi vapaaehtoisen raportoinnin merkityksen

korostumiseen siten, että se liittyy tiiviisti tilinpäätökseen. Näin yritetään saada raporteista johdonmukaisia ja vertailukelpoisia antamalla yhdenmukaistamissuosituksia.

4.3.6 Vakuudet

Kirjanpitovelvollinen on voinut antaa ympäristöluvan perusteella vakuuden siitä, että hoitaa ympäristöasioita tai niistä johtuvia velvoitteita. Esimerkiksi ympäristönsuojelulaki vaatii vakuuden jätehuollon varmistamisesta yritykseltä, joka harjoittaa kaatopaikka-toimintaa tai ongelmajätteen hyödyntämis- tai käsittelytoimintaa.

Maa-aineslaki puolestaan vaatii vakuuden, jotta maa-aineksen ottamisen jälkeen kyseinen alue varmasti maisemoidaan, suojataan ja siistitään. Tällaiset vakuudet on esitettävä liitetietona (Kirjanpitolausakunta 2003).

4.3.7 Satunnaiset kulut

Liitetiedoissa on eriteltävä KPA 2 luvun 3 §:n mukaan satunnaisiin kuluihin sisältyvät erät. Esimerkiksi ”merkittävät lainsäädännöstä johtuvat sakot ja maksut” sekä ”ympäristön pilaantumisen aiheuttamisesta maksetut kertaluonteiset, olennaiset korvaukset” ovat Kirjanpitolausakunnan yleisohjeen (2003) mukaan satunnaisia ympäristökuluja.

Koska yllämainitut kulut eivät kuitenkaan ”estä, lievennä tai korjaa” ympäristövahinkoja, on ne esitettävä erillään ympäristömenoista (Kirjanpitolausakunta 2003). Siten liitetiedoissa esitetään kyseiset erät omana ryhmänään, elleivät ne sisälly satunnaisten kulujen erittelyyn.

4.4 Toimintakertomus

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa (2003) viitataan Komission (2001) suositukseen, jonka mukaan toimintakertomuksessa tulisi olla kuvaus ympäristöasioista sekä niihin liittyvistä toimista. Tämä edellyttää sitä, että ympäristökysymykset liittyvät olennaisesti

- a) kirjanpitovelvollisen taloudelliseen tulokseen tai asemaan tai
- b) kirjanpitovelvollisen kehitykseen.

Yleisohjeen mukaan näiden tietojen avulla on saatava kyseisistä ympäristöasioista oikea ja riittävä kuva. Seuraavassa on ryhmitelty asioita, joita Kirjanpitolautakunnan (2003) mukaan olisi ilmoitettava toimintakertomuksessa:

1. ympäristönsuojelun toimintaperiaatteet ja ympäristöjärjestelmät
2. merkittävät ympäristönäkökohdat ja parannukset keskeisillä ympäristönsuojelun osa-alueilla
3. mahdolliset syyt tulosten merkittäviin poikkeamiin verrattuna tavoitteisiin ja todelliseen kehitykseen
4. organisaation oman ympäristönsuojelutoiminnan taso suhteessa jo olemassa olevaan lainsäädäntöön ja sen tulevien muutosten vaikutuksiin
5. tiedot ympäristönsuojelun tasosta, kuten: energian, materiaalien ja veden kulutus, päästöt ilmaan ja vesistöihin sekä toiminnassa syntyvät jätteet – sekä absoluuttisina määrinä että toimintaan suhteutettuina tunnuslukuina, mieluiten fyysisinä mittayksiköinä
6. yhteenveto ympäristöasioiden taloudellisista vaikutuksista, jos halutaan ilmaista rahamääräisiä lukuja.

Lisäksi toimintakertomuksessa on huomioitava, että erillisten ympäristöraporttien tiedot täsmäävät virallisten tilinpäätöstietojen kanssa. Toimintakertomuksessa on siksi mainittava mahdollisesta erillisestä ympäristöraportista, jolloin siihen voidaan sisällyttää yksityiskohtaiset tiedot ja itse toimintakertomuksessa tehdä yhteenveto ympäristöasioista.

Lisäksi on oltava maininta siitä, onko riippumaton ulkopuolinen taho tarkastanut erillisen ympäristöraportin. Erillisen ympäristöraportin raportointikauden olisi oltava sama kuin toimintakertomuksessa.

4.5 IAS-standardit

4.5.1 IAS-standardien käyttöönotto

Kirjanpitolausokunnan yleisohjeessa (2003) on myös huomioitu IAS-standardien vaikutus ympäristöraportointiin ja –kirjanpitoon. IAS-standardit tulevat voimaan EU-alueen julkisesti noteerattavien yhtiöiden konsernitilinpäätöksiin viimeistään 1.1.2005 alkavalta tilikaudelta. Näin ennakoitaan IAS-standardien käyttöönottoa, joten yleisohjeen pitäisi silloinkin olla ajantasainen. Lisäksi Kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksen 766/1998 mukaan nykyisinkin voidaan laatia IAS-standardien mukainen tilinpäätös, jos se muuten noudattaa EU:n tilinpäätösdirektiivejä (Kirjanpitolausokunta 2003). EU:n kyseiset direktiivit ovat neljäs ja seitsemäs direktiivi.

Seuraavissa kappaleissa käsitellään Kirjanpitolausokunnan yleisohjeessa (2003) erikseen mainittuja IAS-standardeihin ja –periaatteisiin liittyviä asioita. Yleisohjeen liitteeseen on koottu kaikki ympäristöasioiden kannalta tärkeimmät IAS-standardit, mutta tässä tutkimuksessa niihin ei erityisemmin keskityä. Vain yleisohjeessa mainitut yksittäistapaukset otetaan esille.

4.5.2 Pitkäaikaisten ympäristövastuiden diskonttaus

Kun kyseessä on pitkävaikutteinen ympäristövastuu, voidaan se myös diskontata eli laskea nykyarvoonsa. Tällöin edellytyksenä on, että velvoite sekä sen maksujen määrä

ja ajankohta ovat kiinteät ja ne voidaan laskea luotettavasti. IAS 37 –standardin mukaan diskonttaus on välttämätöntä, jos rahan aika-arvo on määrän laskennassa olennainen (Kirjanpitolautakunta 2003).

Jos kirjanpitovelvollinen aikoo diskontata pitkävaikutteisen ympäristövastuun, on silloin diskontattava koko vastuu ja myös siihen liittyvät osat. Käytäntöä on jatkettava johdonmukaisesti, ja tarvittaessa on vastuun määrä muutettava vuosittain. Vastuusta on tehtävä kunnostussuunnitelma, johon odotettavissa olevat menot perustuvat. Kaikki tiedot pitää pystyä todentamaan (Kirjanpitolautakunta 2003).

4.5.3 Pakollinen varaus

Kappaleessa 4.2.2 on käsitelty IAS 37 –standardin kappaleen 14 mukaista pakollista varausta. Silloin on kyseessä aikaisemman tapahtuman seurauksena olemassa oleva oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite. Tällainen velvoite on kirjattava pakolliseksi varaukseksi siten, kuin jo aiemmin käsitellyssä kappaleessa 4.2.2 on kuvattu.

4.5.4 Vastaisten menojen aktivointi hyödykkeen hankintameno

Vain IAS-standardeja soveltavat yhtiöt voivat soveltaa Komission (2001) suosituksen mukaista tapaa aktivoida vastaiset menot hyödykkeen hankintameno. Silloin voidaan ”ennakoida ympäristösyistä johtuvat tulevaisuudessa toteutuvat taloudelliset menetykset” (Kirjanpitolautakunta 2003).

Esimerkkinä Kirjanpitolautakunta (2003) mainitsee sijaintipaikan alkuperäiseen tilaan palauttamisesta aiheutuvat käyttöomaisuushyödykkeiden purkamisen ja poistamisen.

Lisäksi kyseeseen tulevat maa-alueen kunnostamisen aiheuttamat menot. Vastuu on kirjattava jo ennen kuin toiminta päättyy tai toimipaikka suljetaan.

4.6 Vapaaehtoiset ympäristöraportointimuodot

4.6.1 EMAS-järjestelmä

EMAS on vapaaehtoinen ympäristöasioiden hallinta- ja auditointijärjestelmä. Siihen sisältyy sekä ISO 14001 –ympäristöjärjestelmästandardi että ympäristöselonteko. Vaikka EMAS-järjestelmä ei koske lakisääteistä tilinpäätösinformaatiota, sen tietojen on kuitenkin oltava paikkansa pitäviä. Jos siihen viitataan esimerkiksi yrityksen toimintakertomuksessa, on tietojen oltava samat kuin virallisessa tilinpäätöksessä. Jos EMAS-tiedoilla korvataan virallisessa tilinpäätöksessä vaadittavia tietoja, saavat ne siten virallisen aseman. Siksi tätä järjestelmää käsitellään seuraavaksi lyhyesti.

Ympäristöjärjestelmästandardi ISO 14001

Ympäristöjärjestelmän tavoitteena on jatkuva parantaminen. Sen avulla pyritään myös kasvattamaan ympäristövastuuta ja –tietoisuutta, tunnistamaan omat ympäristövaikutukset, varautumaan oman toiminnan riskeihin, hallitsemaan päästöjen syntyä sekä turvaamaan elinympäristön elinkelpoisuus (Suomen Standardisoimisliitto 1996).

Standardissa mainitulla jatkuvalla parantamisella tarkoitetaan mm.

- päästöjen pienentämistä yli erilaisten sopimusten ja viranomaisvaatimusten
- tuotantopanosten ja –prosessien optimointia ympäristön kannalta
- raaka-ainehankintojen ympäristökriteerien kehittämistä

- parhaan mahdollisen tekniikan käyttöä päästöjen synnyn pienentämiseksi ja päästötietojen luotettavuuden kasvattamiseksi
- riskien ja vaikutusten kartoittamista
- logistiikkaketjujen optimointia päästöjen kannalta

(Suomen Standardisoimisliitto 1996)

Ympäristöjärjestelmän toiminta alkaa yrityksen ympäristöpolitiikasta. Kun se on luotu, suunnitellaan itse järjestelmä siten, että siinä huomioidaan ympäristönäkökohdat sekä lakisääteiset ja muut vaatimukset. Siinä myös määritellään päämäärät ja tavoitteet. Kun järjestelmä toteutetaan, jaetaan vastuut organisaation eri portaille. Henkilöstöä koulutetaan ja ympäristöasioista tiedotetaan. Ympäristöjärjestelmän dokumentoinnista, asiakirjojen valvonnasta ja toimintojen ohjauksesta huolehditaan. Järjestelmän käyttöönoton jälkeen tarkastetaan ja mitataan sen toimivuutta, selvitetään poikkeamat ja niiden syyt, korjataan virheet ja ehkäistään mahdollisia riskitilanteita ympäristölainsäädännön ja –määräysten mukaisesti. Säännölliset auditoinnit lisätään rutiineihin, siten varmistetaan järjestelmän standardinmukaisuus, toteutus ja ylläpito sekä hankitaan johdolle tietoa. Tämän perusteella johto pystyy tekemään oman katselmuksensa, missä arvioidaan järjestelmän soveltuvuus, riittävyys ja tehokkuus. Samalla selvitetään politiikan, päämäärien ja järjestelmän muutostarve (Suomen Standardisoimisliitto 1996).

Ympäristöselonteko

Sidosryhmät saavat tietoa yrityksen ympäristöasioista ympäristöselonteolla. Sen vahvistaa aina ulkopuolinen todentaja. EMAS-asetuksen mukaan ympäristöselonteossa mm. kuvataan organisaation ympäristöpolitiikka ja ympäristöjärjestelmä, selvitys organisaation toiminnan ympäristövaikutuksista, niihin liittyvistä päämääristä ja tavoitteista sekä yhteenveto, jossa annetaan numerotietoja päästöistä, jätteistä, raaka-aineiden, energian ja veden kulutuksesta, melusta sekä selvitys lainsäädännön vaatimusten täyt-

tämisestä. Selontekoon merkitään ympäristötodentajan nimi ja akkreditointinumero sekä vahvistuksen päivämäärä (Euroopan yhteisöjen virallinen lehti 2001).

4.6.2 Global Reporting Initiative -ohjeisto

Global Reporting Initiative (GRI) on yhteiskuntavastuun raportointiohjeisto. Se on kansainvälinen aloite, jonka tavoitteena on luoda yleisesti hyväksytty malli organisaatioiden yhteiskuntavastuun raportointiin ja yhteiskuntavastuutietojen vertailukelpoisuuden parantamiseen. Sen perustivat vuonna 1997 YK:n ympäristöohjelma (UNEP) ja Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES) –järjestö (Ympäristöministeriö 2003).

GRI-raportin on sisällettävä visio ja strategia, raportoitavan organisaation kuvaus, hallintokäytännöt ja johtamisjärjestelmät, sisältöindeksi sekä taloudellisen vastuun, ympäristövastuun ja sosiaalisen vastuun tunnusluvut. GRI:n periaatteina ovat läpinäkyvyys, sidosryhmien huomioiminen ja todennettavuus. Lisäksi se määrittelee ”periaatteet, joiden avulla yritys voi arvioida, mitä tietoa sen tulisi raportoida sekä asettaa periaatteet raportoitavan tiedon laadulle, luotettavuudelle ja saatavuudelle” (Ympäristöministeriö 2003).

GRI ja EMAS ovat pääsääntöisesti yhteensopivia. EMAS-raportti on aina todennettu, GRI sen sijaan vain suosittelee ulkopuolista varmentamista. EMAS on ympäristöasioiden hallintajärjestelmä, joka auttaa yrityksiä oman ympäristöjohtamisensa kehittämisessä, kun taas GRI on raportointiohjeisto, joka kattaa ympäristöasioiden lisäksi myös sosiaalisen ja taloudellisen vastuun näkökohdat (Ympäristöministeriö 2003).

4.7 Yhteenveto

Kirjanpitolautakunta antoi ympäristöraportointia koskevan yleisohjeen 14.1.2003. Se pohjautuu Euroopan Unionin Komission 30.5.2001 antamaan suositukseen, ja on luonteeltaan kirjanpitolainsäädännön tulkintaohje.

Sisällöllisesti yleisohje jakaantuu kolmeen osaan: (a) ympäristömenot ja –vastuita koskevat kirjaamis- ja laskentaperiaatteet, (b) ympäristöasioiden esittäminen osana lakisääteistä tilinpäätösinformaatiota ja (c) suositus ympäristöasioiden vertailukelpoisesta esittämisestä tilinpäätöksessä. Tässä tutkimuksessa sisältö on jaoteltu toisesta näkökulmasta kolmeen osaan: (a) ympäristömenot ja –vastuut tuloslaskelmassa ja taseessa, (b) tilinpäätöksen liitetiedot ja (c) toimintakertomus. Lisäksi tarkasteltiin asiaa IAS-standardien ja vapaaehtoisten ympäristöraporttien kannalta.

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan ympäristömenoilla tarkoitetaan ympäristön suojelutoimia, joita tehdään torjumaan, korjaamaan tai lieventämään kirjanpitovelvollisen toiminnan aiheuttamia ympäristövahinkoja. Kuitenkin jos tarkoituksena on vain parantaa yrityksen kannattavuutta, työturvallisuutta ja –terveyttä tai tuotannon tehokkuutta, kyseessä eivät ole ympäristömenot.

Yleisohjeessa on määritelty myös siirtovelkana tai pakollisena varauksena kirjattavat ympäristövastuut. Ne ovat esimerkiksi tulevaisuudessa toteutettavia korjaussitoumuksia, kuten maa-aineslakiin perustuva soranottoaikan maisemointivaatimus.

Liitetiedoissa on yleisohjeen mukaan eriteltävä ympäristövelvoitteisiin liittyviä pakollisia varauksia, jos niitä ei ole eritelty taseessa. Nämä erittelyt on ollut tähänkin asti tehtävä kirjanpitoasetuksen 2 luvun 5 §:n mukaisesti. Lisäksi on eriteltävä ehdollinen ympäristövelka eli ”tilanne, jossa velvoite syntyy vasta kun jokin epävarma mahdollisuus toteutuu” (Kirjanpitolautakunta 2003). Tällainen ehdollinen ympäristövelka ilmoitetaan vastuusitoumuksena liitetiedoissa, sitä ei kirjata taseeseen.

Vastuusitoumuksia olisi Komission (2001) suosituksen mukaan ilmoitettava entistä laajemmin tarkemmin. Näitä vastuita ovat esimerkiksi ympäristönsuojeluun liittyvän julkisen tuen tai avustuksen palautusvelvollisuus. Lisäksi on ilmoitettava liitetiedoissa entistenkin ohjeiden mukaisesti vakuudet, erittelyt satunnaisista kuluista ja muista mahdollisista ryhmistä, joihin ympäristöasioita on kirjattu.

Toimintakertomuksessa tulisi yleisohjeen mukaan olla kuvaus ympäristöasioista sekä niihin liittyvistä toimista. Edellytyksenä on, että ympäristökysymykset liittyvät olennaisesti kirjanpitovelvollisen taloudelliseen tulokseen tai asemaan tai kirjanpitovelvollisen kehitykseen. Ilmoitettavia asioita ovat esimerkiksi ympäristönsuojelun toimintaperiaatteet ja ympäristöjärjestelmät, merkittävät ympäristönäkökohdat ja parannukset keskeisillä ympäristönsuojelun osa-alueilla, mahdolliset syyt tulosten merkittäviin poikkeamiin verrattuna tavoitteisiin ja todelliseen kehitykseen sekä tietoja ympäristönsuojelun tasosta sekä absoluuttisina määrinä että toimintaan suhteutettuina tunnuslukuina, mieluiten fyysisinä mittayksiköinä.

Toimintakertomuksen ja vapaaehtoisten ympäristöraporttien tietojen on oltava keskenään yhteneväiset. Siksi toimintakertomuksessa on mainittava mahdollisesta erillisestä ympäristöraportista. Kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa on suositeltu tiettyjen vapaaehtoisten ja siten lakisääteistä tilinpäätösinformaatiota laajempien ympäristöasioihin liittyvien tietojen esittämistä osana kirjanpitovelvollisen tilinpäätöstä.

Vapaaehtoisista ympäristöraporteista tässä tutkimuksessa käsiteltiin lyhyesti EMAS-järjestelmää ja Global Reporting Initiative ohjeistoa. EMAS on vapaaehtoinen ympäristöasioiden hallinta- ja auditointijärjestelmä, johon sisältyy sekä ISO 14001 – ympäristöjärjestelmästandardi että ympäristöselonteko. GRI puolestaan on yhteiskuntavastuun raportointiohjeisto. Sen on sisällettävä esimerkiksi visio ja strategia, raportoitavan organisaation kuvaus sekä taloudellisen vastuun, ympäristövastuun ja sosiaalisen vastuun tunnusluvut.

5 YMPÄRISTÖRAPORTOINNIN OHJEISTUKSEN KEHITYSPROSESSI SEKÄ KIRJANPITOLAUTAKUNNAN PYYTÄMÄT LAUSUNNOT

5.1 Ohjeistusprosessin tapahtumat aikajärjestyksessä

Tässä kappaleessa käsitellään ympäristöraportoinnin ohjeistusprosessia. Aluksi esitetään tiivistetysti prosessin tapahtumat aikajärjestyksessä. Seuraavaksi alakappaleissa kuvataan kyseisiä tapahtumia tätä syvällisemmin.

Pohjana 4. ja 7. direktiivi + IAS:n standardit 36, 37 ja 38

1992 Komissio julkisti viidennen ympäristötoimintaohjelmansa “Kohti kestävä kehitystä” (KOM(92) 23).

sisältää yhteisön tekemän laskentatointa koskevan aloitteen

1995 Joulukuussa Accounting Advisory Forum laati raportin “Ympäristökysymykset taloudellisessa raportoinnissa” (XV/6004/94).

Kyseessä oli ehdotus Komission antamaksi suositukseksi.

Jäsenmailta pyydettiin kommentteja ehdotukseen.

Jäsenmaat olivat läsnä Contact Committee:n keskusteluissa.

Komission tilinpäätösstrategia 14.11., pohjautuu IAS-säännöksiin (Kirjanpidon yhdenmukaistaminen: kansainvälistä yhdenmukaistamista koskeva uusi strategia, Komission tiedonanto (KOM(95) 508).)

- 1997 Amsterdamin sopimuksen (16. - 17.6.) mukaan kestävän kehityksen edistämiseksi on ympäristönsuojeluvaatimukset sisällytettävä muihin toimintaperiaatteisiin. Sopimus astui voimaan 1.5.1999.
- 1998 Cardiffissa 15. - 16.6. kokoontunut Eurooppa-neuvosto hyväksyi strategian, jonka mukaan ympäristötavoitteet sisällytetään kaikkiin yhteisön toimintaperiaatteisiin ja toimintaan.
- Eurooppa-neuvosto vahvisti yllä mainitun strategian 11. - 12.12. Wienin kokouksessaan, missä jatkoselvittely valtuutettiin sisämarkkinaneuvostolle.
- Komission tulevan suosituksen pohjalla vaikutti ISAR (UNCTAD-organisaatio) eli Yhdistyneiden kansakuntien työryhmän kansainvälisiä tilinpäätös- ja raportointistandardeja koskeva kannanotto, joka koskee ympäristömenoihin ja -vastuisiin liittyvää kirjanpitoa ja taloudellista raportointia.
- 1999 Komissio julkisti 8.6. yhteismarkkinoita koskevan tiedonannon (KOM(1999) 263).
- Tiedonannon tarkoituksena oli saada ympäristö- ja yhtenäismarkkinapolitiikan toimintaperiaatteet tukemaan ja vahvistamaan toisiaan. Suositus on suoraa jatkoa Accounting Advisory Forumin v. 1995 työpaperille.
- 2001 Komissio hyväksyi tiedonannon kuudennesta ympäristöä koskevasta Euroopan yhteisön toimintaohjelmasta (KOM(2001) 31 lopullinen, 24.1.2001).

Komission suositus 30.5. ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa.

voimaantulo 30.5.2002 päättyviltä tilikaudelta tai sen jälkeen

2002 25.2. Kauppa- ja teollisuusministeriön lausuntopyyntö kirjanpitolausunkun-
nalta

5.3. Kirjanpitolausunkunnan lausunto Komission suosituksesta

2.7. Komission tiedonanto: ”Yritysten sosiaalinen vastuu: Elinkeinoelä-
män panos kestäväan kehitykseen” (KOM(2002) 347)

30.10. Kirjanpitolausunkunnan kommenttipyyntöt eri organisaatioille, pa-
lauspäivä 14.11.

2003 Kirjanpitolausunkunnan yleisohje 14.1. ympäristöasioiden kirjaamisesta,
laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä.

Perustuu melkein suoraan Komission antamaan suositukseen. Suomalais-
ten instituutioiden antamia kommentteja huomioitu, esimerkkejä lisätty.

5.1.1 Euroopan Unionin direktiivit

Direktiivit ovat lainsäädäntöohjeita. Niiden avulla Euroopan Unioni haluaa yhdenmu-
kaistaa jäsenvaltioidensa lainsäädäntöä. Direktiiveissä on määräaika, jonka kuluessa
kunkin jäsenvaltion on muutettava normistonsa direktiivien mukaiseksi. Määräaika on
yleensä 12 – 18 kuukautta. Direktiivien tavoitteena on saavuttaa tietty yhtenäinen asi-

aintila, siksi jäsenvaltioilla on valta päättää keinoista, joilla tavoite saavutetaan. Näin pyritään poistamaan kansallisten sääntöjen eroista johtuvat haitat sisämarkkinoille. Jäsenvaltioilla on siis kansallista liikkumavaraa, johon liittyy vähimmäisvaatimuksia (Eerola ym. 2000, 81).

Euroopan Unionin neljäs direktiivi koskee osakeyhtiön tilinpäätöstä. Sen tavoitteena on ”sovittaa yhteen kansalliset säännökset, jotka koskevat osakeyhtiöiden tilinpäätösten ja toimintakertomusten esittämistä ja sisältöä, niitä laadittaessa käytettäviä arvostusmenetelmiä sekä niiden julkistamista”. Tämä sekä konsernitilinpäätöstä koskeva seitsemäs direktiivi ovat olleet Komission ympäristöasioiden kirjaamista, laskentaa ja julkistamista koskevan suosituksen pohjalla.

Euroopan Unionin kirjanpitodirektiivien pohjalla on yhtiöoikeudellinen lainsäädäntö, kun IAS-standardit pohjautuvat markkinatalouden vaatimuksiin. Tilintarkastusala pääsee osallistumaan direktiivien muokkausprosessiin mutta ei voi hallita sitä. Etenkin suurille kansainvälisille tilintarkastustoimistoille tilanne on ikävä, koska IAS-standardien kautta vaikutusmahdollisuudet olisivat tätä paremmat.

Euroopan Unionin lähestymistapa on perinteisesti ollut avoin markkinavoimien näkökannoille ja sille, miten markkinoiden toiminta riippuu valtioiden toiminnasta. Tarkoituksena on ollut saavuttaa taloudellista etua. EU on korostanut kirjanpitolainsäädännön ”yhdenmukaistamista” eikä ”standardointia”, koska siten sallitaan tulkitseva käytötapa eikä tarvita pelkkää byrokraattista linjausta. Lähinnä tunnustettiin, että aktiiviset markkinat kannustavat tilinpäätöstietojen julkistamista käyttäjiä hyödyttävässä muodossa. Neljäs ja seitsemäs direktiivi pohjautuivat periaatteelle, että pakollisten tietojen sosiaaliset ja taloudelliset merkitykset sekä valtion edesauttava osuus ovat käytännössä toimivampia kuin byrokraattinen lähestymistapa. Kansainvälisen kirjanpidon sääntelyjärjestelmän tulisi entistä enemmän huomioida pääomamarkkinoiden toimintaa ja niiden tiedon tarvetta, eikä vain yksinkertaisesti perustella kaikkea ”tiedon käyttäjän” tarpeilla.

Näiden instituutioiden olisi oltava nykyistä avoimempia eri käyttäjäryhmien tiedon tarpeille (Hopwood 1994).

5.1.2 Komission antamat suositukset

Komissiolla on yleistöimivalta antaa lausuntoja ja suosituksia, jotka eivät ole oikeudellisesti velvoittavia toimia. Yleistöimivallalla tarkoitetaan sitä, että Komissio voi antaa lausuntoja ja suosituksia mistä tahansa EY-sopimukseen liittyvästä asiasta (Eerola ym. 2000, 35). Tämä on ilmaistu EY:n perustamissopimuksessa artiklassa 211. Suositukset voidaan kohdentaa jäsenvaltioille tai yksityishenkilöille. Ne eivät ole oikeudellisesti velvoittavia. Niiden merkitys on kuitenkin siinä, että niitä voidaan hyödyntää oikeussäännösten tulkinnassa (Eerola ym. 2000, 90 – 91).

Komission pääosastossa valmistellaan säädökset. Jokaisella komissaarilla on yksi tai kaksi pääosastoa, jotka toimivat kuten ministeriöt. Ne valmistelevat asioita Komissiolle (Eerola ym. 2000, 34). Kun Komissio alkoi valmistella suositustaan ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta, se pyysi raporttia Accounting Advisory Forumilta vuonna 1995.

5.1.3 Accounting Advisory Forum

Komissio järjesti vuonna 1990 kokouksen kirjanpitonormien yhdenmukaistamisen tulevaisuudesta Euroopan Unionissa. Silloin todettiin, että yhdenmukaistamisponnistuksia tulisi laajentaa kansainvälisellä tasolla. Kokouksen jälkeen Komissio perusti kirjanpitoasioita käsittelevän asiantuntijatyöryhmän Accounting Advisory Forumin. Tarkoituksena oli ”avata keskustelu kirjanpitoasioista Euroopan tasolla ja vaikuttaa kansallisten kirjanpitonormien laatijoiden työhön”. Työryhmässä on mukana kansallisten kirjanpi-

tonormien laatijoita sekä eurooppalaisten käyttäjien ja tilinpäätösten laatijoiden järjestöjä. Heidän tarkoituksenaan on ”löytää yhdessä teknisiä ratkaisuja ongelmiin, joita ei vielä ole käsitelty kirjanpitoläsnä” (Komissio 1995). Nytemmin tästä neuvoo-antavasta elimestä on tullut vakituinen osa Komission organisaatiota (Hopwood 1994). Suomea edustaa Accounting Advisory Forumissa ja Accounting Directive Contact Committeeissa Kirjanpitolautakunnan sihteeri (Pitkänen 1995).

Accounting Advisory Forumin raportti ”Ympäristökysymykset taloudellisessa raportoinnissa” laadittiin vuonna 1995 Komission pyynnöstä. Se oli ehdotus Komission antamaksi suositukseksi ympäristöraportoinnin perustaksi, ja ehdotukseen pyydettiin jäsenmailta kommentteja. Sen jälkeen jäsenmaat olivat läsnä Contact Committeeen keskusteluissa raportin jatkokäsittelystä.

Contact Committee on Euroopan Unionin neuvoo-antava organisaatio, joka koostuu sekä jäsenvaltioiden että Komission edustajista. Komissio perusti Contact Committeeen, koska niin edellytettiin EU:n neljännessä direktiivissä. Contact Committeeen tehtäviin kuuluu edistää kirjanpitoläsnävien yhdenmukaistamista jäsenmaiden normistossa. Käytännössä komitea järjestää säännöllisiä tapaamisia, joissa erityisesti käsitellään direktiivestä aiheutuvia käytännön ongelmia. Lisäksi komitea neuvoo tarvittaessa Komissiota, jos kirjanpitoläsnävit näyttävät tarvitsevan lisäyksiä tai lisäselvityksiä (European Union 2003).

5.1.4 Komission suositus ympäristöasioiden kirjaamisesta

Vuonna 2001 Komissio antoi suosituksen ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa. Suositus pohjautui edellä mainittuun Accounting Advisory Forumin raporttiin sekä EU:n viidennessä ym-

päristötoimintaohjelmassa mainittuihin tavoitteisiin. Seuraavassa on käsitelty muitakin Komission suosituksen perustalla vaikuttavia ohjelmia tai raportteja.

Euroopan Unionin viides ympäristötoimintaohjelma

Euroopan unionin viidennen ympäristötoimintaohjelman ”Kohti kestäväää kehitystä” (1992) mukaan energiasektorin tärkein päämäärä on uusiutuvan energian tuottaminen ja energiansäästö. Ohjelman tavoitteet ovat: (a) tietoisuuden lisääminen ja kannustimien kohdistaminen kestävän energian käyttöön ja käyttäytymisen muutokseen; (b) energiankäytön tehokkuus; (c) teknologia (uudet energiateknologiat ja uusiutuvien luonnonvarojen käyttö); (d) energian uudelleenkäyttö; ja (e) ydinvoiman turvallisuus.

Viidennessä ympäristötoimintaohjelmassa päätettiin määritellä uudelleen käsitteet, säännöt ja kirjanpitoperiaatteet, jotta varmistettaisiin ympäristöresurssien käytön heijastavan markkinahintoja täydellä ympäristökustannuksella. Perinteisellä laskentatoimella on rajoitteita, jotka estävät suoran ympäristöasioiden käsittelyn (Larrinaga ym. 2002).

Komission tilinpäätösstrategia

Vuonna 1995 Komissio julkisti tilinpäätösstrategiansa (KOM(95) 508), joka pohjautui IAS-säännöksiin. Tästä ajankohdasta lähtien Komission kirjanpitoa koskevissa suosituksissa on siten huomioitu IAS-näkökulma. Tämä koskee loogisesti myös vuoden 2001 suositusta ympäristöasioiden kirjaamisesta.

Amsterdamin sopimus

Amsterdamin sopimuksessa vuodelta 1997 määriteltiin, että kestävän kehityksen edistämiseksi pitää ympäristönsuojeluvaatimukset sisällyttää muihin toimintaperiaatteisiin. Siten ne on huomioitu myös Komission suosituksessa ympäristöasioiden kirjaamisesta. Wienin kokouksessa vuonna 1998 samat tavoitteet vahvistettiin.

ISAR

Yhdistyneiden Kansakuntien kauppaa- ja kehitysjärjestön eli UNCTAD-organisaation työryhmä on laatinut kannanoton kansainvälisistä tilinpäätös- ja raportointistandardeista. Se käsittelee mm. ympäristömenoihin ja -vastuisiin liittyvää kirjanpitoa ja taloudellista raportointia - lyhenteenä ISAR (The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting).

Yhteismarkkinoita koskeva tiedonanto

Accounting Advisory Forumin vuoden 1995 raportin jatkoksi antoi Komissio vuonna 1999 yhteismarkkinoita koskevan tiedonannon (KOM(1999) 263). Se tarkoituksena oli saada ympäristö- ja yhteismarkkinapolitiikan toimintaperiaatteet tukemaan ja vahvistamaan toisiaan.

Euroopan Unionin kuudes ympäristötoimintaohjelma

Vuonna 2001 julkistettiin Komission kuudes ympäristöä koskeva Euroopan yhteisön toimintaohjelma (KOM(2001) 31). Se sisältää neljä pääaluetta, jotka ovat ilmastonmuutos, luonnonsuojelu ja biologinen monimuotoisuus, ympäristö, terveys ja elämänlaatu sekä luonnonvarat ja jätteet. Ohjelmalla halutaan tehostaa Unionin lainsäädännön soveltamista sekä sisällyttää ympäristökysymykset osaksi muita politiikan aloja. Lisäksi yhteistyö yritysten ja kansalaisten kanssa on tärkeää, jotta ympäristöohjelman tavoitteet saavutettaisiin.

Komission tiedonanto yritysten sosiaalisesta vastuusta

Komission työ jatkui myös vuoden 2001 suosituksen jälkeen samoilla linjoilla. Vuonna 2002 Komissio antoi tiedonannon yritysten sosiaalisesta vastuusta (KOM (2002) 347),

jolloin alaotsikkona oli ”Elinkeinoelämän panos kestäväan kehitykseen”. Tiedonanto pohjautui vuonna 2001 julkaistuun vihreään kirjaan yritysten sosiaalisen vastuun eurooppalaisten puitteiden edistämisestä. ”Vihreät kirjat” ovat Komission laatimia keskusteluasiakirjoja, joissa esitetään Komission tulevan toiminnan suunniteltuja pääpiirteitä yksittäisen hankkeen osalta yleisesti kommentoitavaksi (Joutsamo ym. 2000, 194). Yritysten yhteiskuntavastuussa puolestaan on yleensä kysymys tiettyihin toimintaperiaatteisiin tai käyttäytymissääntöihin sitoutumisesta.

5.1.5 Kirjanpitolahtakunnan suositus ja yleisohje

Kun Komissio oli 30.5.2001 julkaissut suosituksensa ympäristöasioiden kirjaamisesta, pyysi Kauppa- ja teollisuusministeriö 25.2.2002 lausunnon asiasta Kirjanpitolahtakunnalta. Se annettiin 5.3.2002 ja siinä oli suomenkielisenä versiona lähes sanatarkasti Komission suositus.

Tässä vaiheessa Kirjanpitolahtakunta alkoi valmistella yleisohjetta kyseisestä asiasta, ja se pyysi 30.10.2002 yleisohjeluonnokseensa kommentteja eri instansseilta eli tiedon tuottajilta, tiedon käyttäjiltä sekä ohjeistajilta. Kun saadut kommentit oli käsitelty ja luonnosta muokattu, antoi Kirjanpitolahtakunta 14.1.2003 yleisohjeen ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä.

5.2 Kirjanpitolautekunnan lausuntopyynnöt

Kirjanpitolautekunta lähetti 30.10.2002 ympäristöraportointia koskevaan yleisohjeluonnokseensa lausuntopyyntöjä eri organisaatioille. Kyseiset organisaatiot on tässä jaoteltu ryhmiin Pirisen (1996) mallin mukaisesti: tiedon käyttäjät (K), tiedon tuottajat (T) sekä ohjeistajat (O). Tiedon tuottajat puolestaan voidaan jaotella kahteen ryhmään: keskusjärjestöt (T1) ja yritykset (T2).

Taulukko 2. Kilan lausuntopyynnön saaneet instituutiot

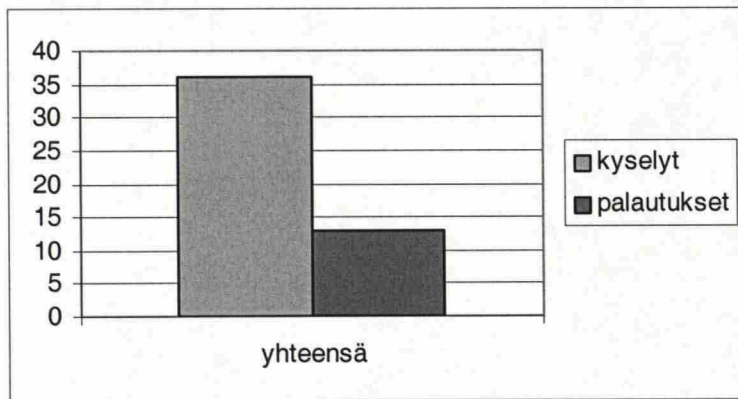
Ohjeistajat	Tiedon käyttäjät	Tiedon tuottajat (T1)	Tiedon tuottajat (T2)
<ul style="list-style-type: none"> • Rahoitustarkastus • KHT-yhdistys • HTM-yhdistys • HEX Oy 	<ul style="list-style-type: none"> • Ympäristöministeriö • Suomen ympäristökeskus • Helsingin kaupunkorakentamiskeskus • Turun yliopisto • Jyväskylän yliopisto • Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu 	<ul style="list-style-type: none"> • Keskuskauppa-kamari • Kirjanpitotoimistojen liitto • SAK • Metsäteollisuus ry • Metalliteollisuuden Keskusliitto • Kemianteollisuus ry • Sähköenergialiitto ry SENER 	<ul style="list-style-type: none"> • Nokia Oyj • Stora Enso Oyj • Fortum Oyj • UPM-Kymmene Oyj • M-real Oyj • Kemira Oyj • Metso Oyj • Outokumpu Oyj • Rautaruukki Oyj • Wärtsilä Oyj • Kesko Oyj • Partek Oyj • Lassila & Tikkanen Oyj • Skanska Suomi Oy • Ekokem Oy Ab • Valio Oy • Pohjolan Voima Oy • Vantaan Energia • Isku Oy

5.2.1 Lausuntopyyntöön vastanneet instituutiot

Vastauksia kirjanpitolaentakunta sai 36:een lausuntopyyntöönsä yhteensä 13 kappaletta. Tiedon käyttäjiltä niitä tuli 2 kappaletta, tiedon tuottajilta yhteensä 8 kappaletta, joista sekä keskusjärjestöiltä että yrityksiltä 4 kappaletta, lisäksi ohjeistajilta tuli 3 vastausta.

Kuviossa 1 on esitetty graafisesti lähetettyjen kyselyiden ja saatujen vastausten kappa-
lemäärät. Vastausprosentti kokonaisuudessaan oli 36 %.

Kuvio 1: Lähetetyt kyselyt ja saadut vastaukset



Seuraavassa on lueteltu lausunnon antajat ryhmittäin:

Tiedon käyttäjät (K): Ympäristöministeriö ja Turun yliopisto.

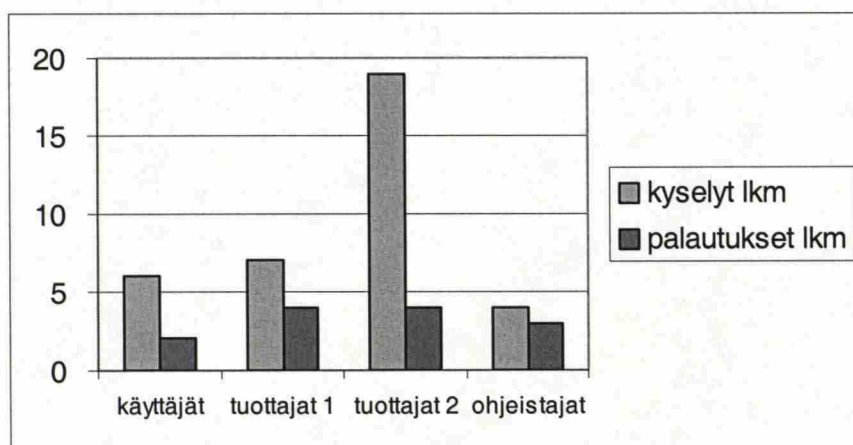
Tiedon tuottajat (T1): Metsäteollisuus ry, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö, Keskuskauppakamari ja Kirjanpitotoimistojen liitto.

Tiedon tuottajat (T2): M-real Oyj, Rautaruukki Oyj, Ekokem Oy Ab ja Vantaan Energia.

Ohjeistajat (O): HTM-yhdistys, KHT-yhdistys ja Rahoitustarkastus.

Kuviossa 2 on esitetty graafisesti ryhmittäin lähetettyjen kyselyiden ja saatujen vastausten kappalemäärät. Tiedon tuottajat on siinä eroteltu kahdeksi eri ryhmäksi (keskusjärjestöt ja yritykset).

Kuvio 2: Lähetetyt kyselyt ja saadut vastaukset ryhmittäin



Kuten kuviosta 2 havaitaan, on vähiten kommentteja saatu tiedon käyttäjiltä (15 %). Tämä vastaa samaa tulosta, minkä Pirinen (1996) havaitsi omassa tutkimuksessaan. Myös Hopwoodin (1994) huoli tiedon käyttäjien vähäisestä osallistumisesta prosessiin on sikäli aiheellinen tässäkin tapauksessa. Samoin nähdään, että tiedon tuottajat ovat osallistuneet aktiivisimmin kommentointiin. Heidän yhteinen osuutensa saaduista vastauksista on 62 %, mikä on yhteneväinen tulos Pirisen (1996) tutkimustuloksen kanssa. Ohjeistajien osallistuminen oli vastausten osalta 23 %.

Lähetettyjen lausuntopyyntöjen kannalta katsottuna tilanne on tiedon käyttäjien osalta positiivinen: he saivat 17 % kyselyistä, kun ohjeistajille lähti vain 11 % kyselyistä. Loput 72 % tosin menivät tiedon tuottajille.

5.2.2 Vastaamatta jättäneet yritykset

Tässä tutkimuksessa analysoitiin, miksi yritykset eli tiedon tuottajat (T2) eivät olleet vastanneet kirjanpitolautakunnan lausuntopyyntöön. Syyt vaihtelivat yrityksittäin, mutta erityisesti resurssipula ja se, ettei luonnokseen ollut kommentoitavaa, olivat yleisimpiä syitä. Kyselyjä vastaamattomuudesta lähetettiin kaikille niille 15:lle yritykselle, jotka eivät olleet kommentoineet kirjanpitolautakunnan yleisohjeluonnosta. Vastauksia saatiin kahdeksan kappaletta eli 53 %.

Valio Oy:n talouspäällikön Heikki Karjalaisen mukaan suuressa yrityksessä tällaiset lausuntopyynnot voivat ohjautua väärille henkilöille, jotka eivät lähetä paperia edelleen oikealle henkilölle. Siksi vastaus jää antamatta. Lisäksi Karjalainen huomautti, että *Valio Oy* tulee tilinpäätöksessään 31.12.2003 noudattamaan kirjanpitolautakunnan yleisohjeen lakisääteisen informaation esittämisvaatimuksia. Sen sijaan suositusluonteiset ympäristöasiat yhtiö esittää myöhemmin keväällä 2004 julkaistavassa vuotta 2003 koskevassa yhteiskuntavastuun raportissa. Kyseinen raportti on yhtiön ensimmäinen lajissaan.

Kesko Oy:n sijoittajasuhdepäällikkö Jukka Pokki kirjoitti, että kukaan Keskon konsernitaloudessa tai konsernaviestinnässä ei muista tällaista kyselyä nähneensä. Yhtiön talouspäällikkökin on tosin vuoden aikana vaihtunut. Lausuntopyyntö lienee siis hukkunut suuren konsernin sisäiseen postiin.

Lassila & Tikanoja Oy:n talousjohtaja Sirkka Tuomola ilmoitti vastaamattomuuden syyksi resurssipulan. Hänen mukaansa suomalaisten yritysten talousosastot toimivat vähällä väellä ja erityisesti nyt IFRS/IAS -projekti vie kaikki liikenevät resurssit. Tuomola oli lukenut läpi luonnoksen, mutta koska siinä ei ollut mitään erityisen ärsyttävää tai uutta, hän ei kommentoinut. Muita vaihtoehtoja ei heidän kokoisessa yrityksessä kuulemma ole.

Pohjolan Voima Oy:n ympäristöjohtaja Birger Ylisaukko-oja kommentoi asiaa:

”Lyhyenä vastauksena kysymykseesi totean ensiksikin, että KILAn yleisohjeella ei ole Pohjolan Voimalle niin suurta merkitystä kuin esim. pörssiyrityksille, koska Pohjolan Voiman liiketoimintamalli on ns. keskinäisen yhtiön malli.”

”KILAn yleisohjeella pantiin täytäntöön EU:n komission suositus, eikä siihen meillä ollut kommentoitavaa. Lausunnolle annetussa ajassa meillä ei ollut mahdollisuutta syvällisesti perehtyä ohjeeseen. Myöhempi perehtyminen onkin osoittanut, että ohje jättää paljon sijaa toiminnanharjoittajan tulkinnolle. Lopulliset tulkinnat ovat yhtiössämme edelleen tekemättä. Näistäkään syistä emme nähneet mahdolliseksi lausua asiasta.”

”Hyviin tapoihin tietysti kuuluu, että lausuntopyyntöön reagoitaisiin. Nyt sekin jäi valitettavasti tekemättä.”

Partek Oyj:n tapaus on erilainen kuin muut. Kone Oyj osti Partek Oy:n vuonna 2002. Sen jälkeen Partekista ei ole kommentoitu näitä asioita, vaan vain uudesta omistajayhtiöstä Kone Oyj:stä, kertoi Lotta Kinnunen KONE Materials Handling -osastolta, joka on entinen Partek.

Stora Enso Oyj:n kommentit on puolestaan sisällytetty Metsäteollisuus ry:n lausuntoon. Environmental Communications -osaston Vice President Päivi Sihvola ilmoitti myös, että yleensä lainsäädäntöön jne. kommentointi tapahtuu saman kaavan mukaan eli keskusjärjestön kautta.

UPM-Kymmene Oyj:n talousjohtaja Jouko Toivonen ilmoitti, että hän on itse ollut jo aiemmin kommentoimassa ympäristöraportointimallia. Kirjanpitolautakunnan yleisohje-luonnos pohjautui hänen mukaansa niin tiiviisti EU:n komission suositukseen, että tässä

vaiheessa ei enää olisi ollut suuria mahdollisuuksia vaikuttaa yleisohjeen sisältöön. UPM-Kymmenessä keskitytäänkin sen sijaan IAS-standardeista aiheutuviin muutoksiin; ja IAS-standardithan vaikuttavat myös Komission suosituksen taustalla.

Outokumpu Oyj:n talousjohtaja Vesa-Pekka Takala ilmoitti, että Outokummun kannalta yleisohjeluonnos oli hyvin linjassa jo nykyisen käytännön/tavoitetilan kanssa. Siksi konsernin ympäristö- tai talousjohto ei identifioinut merkittäviä muutosehdotuksia kirjanpitolaentakunnan ohjeeseen.

Yhteenveto vastaamattomuuden syistä on liitteessä 2. Siinä on taulukoitu mm. yritykset, jotka eivät kommentoineet yleisohjeluonnosta sekä niiden perusteluita osallistumattomuudelleen.

Vastauksista on havaittavissa, etteivät yritykset usko pystyvänsä enää tässä vaiheessa vaikuttamaan yleisohjeen sisältöön, vain lähinnä muutoseikkoihin. Myös taloushallinnon niukat resurssit olivat esteenä kommentoinnille. Nämä asiat selittävät sekä kommenttien että kommenttikirjeiden vähäisyyttä. Miksi vastata, jos ei voi vaikuttaa? Toisaalta, miksi kirjanpitolaentakunnan täytyy kysyä, jos ei saa vastausta? Tätä asiaa voisi pohtia prosessin kannalta, eli missä vaiheessa asioihin eniten pääsee vaikuttamaan? Näillä näkymin se olisi ollut hetki, jolloin Komissio pyysi jäsenvaltioilta kommentteja ympäristöraportointia koskevaan suositusehdotukseensa vuonna 1995.

5.2.3 Kirjanpitolaentakunnan saamat kommentit yleisohjeluonnokseen

Ohjeistajat (3 kpl):

Rahoitustarkastus ilmoitti, että he eivät löytäneet luonnoksesta mitään erityistä sanottavaa. He kiinnittivät huomiota lähinnä sanan ”merkittävä” käyttöön ja halusivat verrata

sitä sanaan ”olennainen”. Lisäksi he kommentoivat liitteenä olevia IAS:n kappaleita. Niistä puuttui IAS 1 kappale 29. Myös IAS 38 kappaleen 22 numero puuttui. Rahoitus-tarkastus ei siis kommentoinut varsinaisesti mitään yleisohjeen sisältöön liittyvää asiaa.

KHT-yhdistys oli laatinut asiaa koskevan muistion jo 8.5.2002.

”Muistion mukaan ohjeessa tulisi selkeästi ottaa kantaa siihen, mikä osa suosituksesta koskee jo nykyisellään kirjanpitolainsäädännön edellyttämää pakollista ja milloin on kyse vapaaehtoisesta raportoinnin laajentamisesta. Yleisohjeessa tulisi myös selkeyttää ympäristöasioiden tilinpäätös- ja toimintakertomusraportoinnin suhdetta yritysten julkaisemiin erillisiin ympäristöraportteihin.”

KHT-yhdistyksen mukaan luonnoksessa ei ollut ympäristömenoja ja -vastuita koskevien kirjaamis- ja laskentaperiaatteiden velvoittavuudesta erityistä toteamusta. Lisäksi eräät luvussa 2 esitetyt kirjaamis- ja laskentaperiaatteet voivat olla suuritöisiä toteuttaa:

”Esimerkiksi 2.1.1 esitetty toteamus, jonka mukaan ’Ympäristömenot on kyettävä yksilöimään sillä tarkkuudella, että niiden voidaan todeta täyttävän kohdassa 1.5 esitetyn ympäristömenon määritelmän’. Mikäli kaikki luvun 2 määreet eivät ole velvoittavia, rakennetta olisi tarpeen tarkistaa siten, että siitä kävisi suoraan ilmi, miltä osin määreet ovat lainsäädännön mukaan velvoittavia ja miltä osin ne ovat suositeltavia.”

KHT-yhdistys oli myös sitä mieltä, että eräissä kohdin yleisohje on laadittu selkeämmin IAS-standardeja soveltavien kirjanpitovelvollisten osalta, mutta muiden kirjanpitovelvollisten osalta ohje ei ole riittävän selkeä. Tärkeää olisi myös se, että yleisohje laadittaisiin erityisesti muiden kirjanpitovelvollisten näkökulmasta helposti ymmärrettävällä tavalla - esimerkkinä vastaisten menojen käsittely (3.2.2). KHT-yhdistys pyysi, että pienä kirjanpitovelvollisia koskevista poikkeuksista tehtäisiin oma, erillinen kappale, jotta se erottuisi selvemmin muusta tekstistä.

Ympäristömenojen aktivoinnista KHT-yhdistys esitti muita kuin IAS-kirjanpitovelvollisia koskevaa kohtaa selvennettäväksi, jotta tiedettäisiin, mihin erään (kuluksi) pakollisen varauksen vastakirjaus tehdään. Lisäksi he halusivat esimerkkiin lisättäväksi muita kirjanpitovelvollisia koskevan kirjausohjeen.

Ympäristövastuiden laskennasta KHT-yhdistys toteaa:

”Ympäristövastuiden laskentaa koskevassa kohdassa (luku 2.3) todetaan mm. mahdollisuudesta esittää ympäristövastuu asteittain kerrytettynä sen sijaan että vastuu esitetään varauksena velvoitteen kokonaissummasta. Mikäli näin menetellään, olisi ohjeen kohdan 4.1.3 mukaan ilmoitettava tällaisten pitkävaikutteisten menojen edellyttämä varauksen kokonaismäärä (tarkoitettaneen vastuun kokonaismäärää). Kohta 4.1.3 käsittelee vapaaehtoisten tilinpäätöstietojen esittämistä. Selkeyden vuoksi olisi perusteltua, että asiasta todettaisiin myös lakisääteistä tilinpäätösinformaatiota koskevassa luvussa (luku 3), kuten on menetelty pitkävaikutteisten ympäristövastuiden diskonttauksen kohdalla.”

Omaksi alaotsikokseen KHT-yhdistys tahtoi myös Komission suosituksessa ollutta toimipaikan alueen kunnostukseen ja purkamiseen liittyviä menoja (suosituksen kohdat 27 - 29).

HTM-tilintarkastajat ry kommentoi yleisohjeluonnosta muiden kuin listattujen yhtiöiden näkökulmasta. He korostivat oikean ja riittävän kuvan antamista yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta mm. seuraavissa kohdissa:

”Kirjanpitolain 3 luvun 1 §:ssä säädetään, että kirjanpitovelvollinen voi jättää toimintakertomuksen tietyillä edellytyksillä laatimatta ja sen on ilmoitettava osakeyhtiölaissa ja osuuskuntalaissa vaaditut tiedot liitetietoinaan. Mielestämme juuri ympäristöasioissa tulisi oikean ja riittävän kuvan saamiseksi antaa tieto näistä olennaisista tapahtumista, mikäli niitä on kirjanpitovelvollisella ollut. Ympäristöraportoinnin toimintakertomusta

koskevien vaatimusten mukaan siinä on ilmoitettava, onko ympäristöraportti tarkastettu ulkopuolisen riippumattoman tahon toimesta. Niillä yrityksillä, jotka voivat käyttää KPL 3 luvun 1 §:n nojalla huojaennettuja säännöksiä, tulisi nämä ja muutkin olennaiset tiedot kuitenkin ilmoittaa esim. liitetietona.”

Toiselta osapuolelta saatavasta korvauksesta HTM-tilintarkastajat esittävät:

”Kohdan 2.2.3 toisessa kappaleessa on toiselta osapuolelta saatavan korvauksen saatavaksi kirjaamisen edellytyksenä se, että korvattavat menot toteutuvat. Saatavan kirjaamisen edellytyksenä tulisi olla myös varmuus siitä, että toinen osapuoli korvaa velvoitteen.”

Lopuksi HTM-tilintarkastajat korostavat sitä, että yleisohjeesta tulisi ilmetä ohjeistuksen soveltamisvelvoite pientenkin kirjanpitovelvollisten sekä yhtiön toimintaa säätelevän lainsäädännön kannalta että yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta edellytettävän oikean ja riittävän kuvan kannalta, johon olennaiset riskit kuuluvat. Sen tulisi olla niin selkeästi ilmaistu, että pienille yrityksille annettuja helpotuksia ei voitaisi siltä osin tulkita väärin.

Tiedon käyttäjät (2 kpl):

Turun yliopisto otti kantaa vain omalta osaltaan, ei laajemmasta näkökulmasta. Sieltä kommentoitiin asiaa mm. näin:

*”Vapaaehtoisen ympäristöraportoinnin suositus olisi perusteltu. Yliopiston ympäristöraportoinniksi soveltuisi Global Reporting Initiative (GRI) -tyyppinen raportointiohjeisto. Raportin laadinta tapahtuisi esimerkiksi 3 vuoden välein. Valtiokonttori ja opetusministeriö tullee jatkossakin ohjaamaan valtion yliopistojen tilinpäätösten sisältöä. Tällöin myös niiden päätökset ympäristöasioiden käsittelystä tilinpäätöksessä vaikuttavat tili-
virastojen tilinpäätöksiin.”*

Lausunnossa ei siis ollut asiasisältöä eikä muutoseikkoja koskevaa kommenttia.

Ympäristöministeriö puolestaan antoi laajan lausunnon. Sen mukaan

”ympäristösuoritusten esittäminen pelkästään numeerisina lukuina ei välttämättä anna tietoa yrityksen ympäristösuorituksesta, kehittämistarpeista tai sen asemasta suhteessa muihin yrityksiin. Jatkossa olisikin suositeltavaa sovittaa yhteen ympäristöraportointia ja tilinpäätösten laatimista niin, että mahdollisimman paljon samat menetelmät ja tiedot sopisivat osasiksi eri tarkoituksiin.”

Ympäristöministeriö halusi tietää, sovelletaanko ohjetta kaikkiin yrityksiin ja esimerkiksi kuntiin. Esimerkiksi otettiin tilanne, jossa kaatopaikan pitämisen vuoksi voisi esittää ”muunlaisen vastaavan sitovan järjestelyn”. Tällä tarkoitettiin varauksen tekemistä tulevaisuudessa eteen tulevien kuntoonpanemiskustannusten vuoksi.

Ympäristöministeriön mukaan ympäristömenojen kirjaamisperiaatteissa tulisi mainita myös ”aineettomat hyödykkeet ja palvelut”. Lisäksi luettelosta ”muut ympäristönsuojelutoimenpiteiden kulut” puuttuivat kalatalousvelvoitteet. Muutoseikoista ympäristöministeriö mainitsi ympäristömenojen kirjaamisen kohdalla vielä termin ”lupaehto” olevan ”lupamääräys”. Lisäksi ”jätehuoltomaksun ja kaatopaikkajättemaksun” sijasta osuvampi termi lain mukaan olisi ”jätemaksu”.

Vastuusitoumuksena tai muuna taloudellisena vastuuna käsiteltävästä ehdollisesta ympäristövelasta ympäristöministeriö halusi, että esimerkkinä mainittaisiin vakuus, joka asetetaan lupaviranomaiselle luvan täytäntöönpanoa koskevan määräyksen aikaansaamiseksi sekä vakuus, joka on asetettava jätteenkäsittelyä ja hyödyntämistoimintaa varten ympäristönsuojelulain 43.3 §:n nojalla. Lisäksi maa-aineslain 12 §:n mukaan on asetettava vakuus toimintaa varten. Ympäristönsuojeluun liittyvistä tuista ja avustuksista ympäristöministeriön mielestä olisi syytä ilmoittaa myös mahdolliset verohuojennukset.

Tiedon tuottajat (T1) (4 kpl):

Kirjanpitotoimistojen liiton lausunnossa todettiin, että ”yleisohjeella tulkitaan ja selvennetään jo voimassaolevia säännöksiä. Ne eivät siten tuo uusia velvoitteita kirjanpitovelvollisille”. Liitolla ei siis ollut huomautettavaa yleisohjeluonnokseen.

Keskuskauppakamari mainitsi, että Komission suositus ei ole velvoittava. Myös yleisohje toimii hyvän kirjanpitotavan lähteenä, eikä sellaisena velvoita kirjanpitovelvollisia. He olivat havainneet, että luonnos ei ota kantaa tai anna selvää toimintamallia mm. osittaisen käytön tilanteissa. Tarkennuksia olisi voinut tehdä olennaisuuden periaatteeseen ja prosessin sisäisten ympäristöinvestointien laskentaan.

Osittaisen käytön tilanteeseen Keskuskauppakamari viittasi lausunnossaan:

”Ympäristöyleisohjeluonnoksesta ei käy selvästi ilmi, miten suuret kustannukset (esim. henkilö- ja laitesidonnaiset kustannukset) ovat osittaisen käytön tilanteissa määrältään olennaisia ja miten paljon niiden laskemiseen kannattaa yrityksissä resursoida. Keskuskauppakamarin mielestä olennaisuuden määrittäminen siirtäisi yrityksissä laskennan painopistettä merkityksellisiin eriin ja edistäisi samansuuntaisten toimintatapojen noudattamista yrityksissä.”

Keskuskauppakamarin mukaan osa yleisohjeluonnoksen mukaan tilinpäätöksessä ilmoitettavista tiedoista tulee KPL:n mukaan nykyisinkin ilmoittaa taseessa varauksina tai liitetietoina. Yleisohje kuitenkin selventäisi entisestään ympäristöön liittyvien tilinpäätöstietojen esittämistapaa sekä edistäisi tilinpäätöstietojen luettavuutta ja vertailukelpoisuutta. Samalla se lisäisi yhteiskuntavastuun merkitystä kirjanpitovelvollisen toiminnassa. Yleisohjeluonnos oli selvä ja johdonmukainen.

SAK:lla eli Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestöllä ei ollut huomauttamista kirjanpitolautakunnan ympäristöyleisohjeluonnokseen.

Metsäteollisuus ry:n lausuntoon sisältyvät myös Stora Enso Oyj:n kommentit. Silti tämä lausunto on kokonaisuudessaan ryhmitelty kuuluvaksi tiedon tuottajissa keskusjärjestöihin. Stora Enso Oyj:n näkemyksiä ei siten suoraan saa selville, eikä sitä ole erikseen mainittu yritysten ryhmässä.

Metsäteollisuus ry:n lausunnossa kiinnitettiin huomiota seuraaviin asioihin:

”Ympäristömeno-käsitettä analysoidessa ei puututa kalatalousmaksuihin, kalaistutuksiin ja vastaaviin kompensatioihin, joita toiminnanharjoittajalta voidaan edellyttää ympäristön tilan parantamiseksi. Myös vesilain mukaiset säännöstelymaksut ovat jääneet käsittelemättä.”

Lisäksi Metsäteollisuus ry oli havainnut, että ympäristövastuiden laskenta -kohdassa ei mainittu ympäristölupien määräämiä vakuuksia, joita edellytetään mm. jätteen käsittely- ja kaatopaikoilta.

Metsäteollisuus ry jatkaa:

”Ympäristönsuojelun investointimenojen osalta puuttuu pohdinta uusinvestoinneista, joilta nykyisen ympäristölainsäädännön mukaan edellytetään parhaan käyttökelpoisen tekniikan tasoa. Jää epäselväksi, millä perusteella uusinvestoinnin menoista määritellään ympäristönsuojelun osuus. Ympäristömenojen aktivoinnin yhteydessä puhutaan myös luonnonvarojen säilyttämisestä aiheutuneista menoista, mitä käsitettä ei ole kuitenkaan määritelty tarkemmin. Onko esimerkiksi fossiilisten polttoaineiden korvaaminen uusiutuvilla polttoaineilla tällaista luonnonvarojen säilyttämistä? Konkretisoituu esim. kun korvataan kivihiihivoimala biopolttoainetta käyttävällä voimalaitoksella.”

Metsäteollisuudella siis oli ongelmia yleisohjeluonnoksen tulkinnassa. Kaikkea käytännön kannalta tarpeellista ei ollut osattu ottaa valmisteluvaiheessa huomioon.

Tiedon tuottajat (T2) (4 kpl):

M-real Oyj otti kantaa kolmeen kohtaan:

”Ympäristöasioiden laaja raportointi toimintakertomuksessa aiheuttaisi sen, että ympäristöasiat saisivat hallitsevan roolin toimintakertomuksessa muiden asioiden kustannuksella. Siksi pitäisimme parempana, että toimintakertomuksessa lähinnä tyydyttäisiin viittaamaan muualla vuosikertomuksessa ja erillisessä ympäristöraportissa annettuihin tietoihin. Viittauksella hallitus sitoutuisi annettuihin tietoihin.”

”Pidämme toivottavana suuntausta, että erillistä ympäristöraporttia kehitettäisiin yleisohjeluonnoksen mukaisesti sen sijaan, että toimintakertomuksessa annettavaa tietoa olennaisesti lisättäisiin:

- julkaisu samaan aikaan ja samassa 'paketissa' tilinpäätöksen (vuosikertomuksen) kanssa*
- ympäristöraportti ulkopuolisen, riippumattoman tahon tarkastama.”*

”M-real Oyj haluaa myös tuoda esiin, että ympäristönsuojelutoiminta on osa päivittäistä työtä paperi- ja selluteollisuudessa. Myös tuotantoinvestoinnit suoritetaan ympäristön kannalta parasta teknologiaa käyttäen. Tästä johtuen ympäristönsuojelun erilliskustannuksia ja -investointeja on kohtuullisen vähän, ja siten kokonaiskustannukset voivat parhaimmillaan-kin olla 'parhaita arvioita’.”

Rautaruukki Oyj:n lausunnossa käsiteltiin yleisohjeluonnosta lähinnä muutoseikkojen ja muutosten pohjalta. Siinä mainittiin esimerkiksi se, että ympäristöasioiden esittäminen

osana lakisääteistä tilinpäätösinformaatiota on aikaisempaan verrattuna yksityiskohtaisempaa, mikä vaatii huomioimista.

Rautaruukin mukaan erillisessä ympäristöraportissa ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen suhteen tulee esimerkiksi tiedollinen ja aikataulullinen ongelma. Jotta tilinpäätöksen aikatauluissa pysyttäisiin, täytyisi ympäristönsuojelutietojen tiedonkeruuta automaattistaa sekä toimipaikoilla että konsernin tasolla.

Ekokem Oy Ab piti kirjanpitolautakunnan esitystä kannatettavana eikä yhtiöllä ollut siihen huomautettavaa. *Ekokem* kuitenkin kommentoi seuraavasti:

”Tilinpäätöstietojen analysoinnin helpottamiseksi olisi hyvä suositella menettelyä, jossa liitetiedoista tai hallituksen toimintakertomuksesta selviää, että mahdolliset ympäristövastuut on selvitetty. Myös selvityksen tulokset olisi hyvä edellyttää. Mikäli ympäristövastuita ei näy tilinpäätöstiedoissa, on mahdollista, että niitä ei ole selvitetty tai niitä ei ole kirjattu. Jos tilinpäätöstietoihin on kirjattu vastuuta, niin tiedoista ei selviä miten vastuut on arvioitu ja kattaako varaus todella kaikki vastuut.”

Vantaan Energia Oy kiinnitti huomiota siihen, että luonnoksessa oli keskitytty ympäristömenoihin, ympäristötuottoja ei ollut käsitelty. Niistä on kuitenkin mainittu kohdassa, jossa on otettu kantaa tilikauden ympäristökulujen ja aktivoitujen ympäristömenojen sekä ympäristötuottojen esittämisestä yhtenä yhdistettynä kohtana tilinpäätöksen liitetiedoissa. *Vantaan Energia* itse mainitsi tästä yhdistelmästä lausuntonsa loppupuolella.

Vantaan Energia Oy ehdotti sivulle 9 lisättäväksi muutamia tyypillisiä esimerkkejä vastaisena menona kirjattavasta ympäristövastuusta ja liitetietona ilmoitettavasta ehdollisesta ympäristövelasta. *Vantaan Energian* mielestä sivun 11 koko kappale oli vaikeaselkoinen, kun siinä esitettiin aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankinta - asia jäi epäselväksi. Lisäksi ohjeessa ei ollut otettu kantaa IAS-standardin kohtaan 37 kappale 20, ympäristövastuun tiedottaminen.

Liitteessä 2 on tiivistetty saatujen kommenttien sisältö. Siinä näkyy myös saatujen lausuntojen sivumäärä sekä havaintojen kappalemäärä organisaatioittain. Eniten sivuja eli 12 kpl tuli tiedon tuottajilta, joilla oli havaintoja yhteensä 26 kpl. Seuraavaksi eniten sivuja (5 kpl) oli ohjeistajilla, joiden havaintolukumäärä oli 17 kpl. Tiedon käyttäjiltä tuli 3 sivua, joissa oli yhteensä 12 havaintoa. Yleisesti ottaen kaikkien vastanneiden asenne ympäristöraportointia ja yleisohjetta kohtaan oli erittäin myönteinen.

5.2.4 Saatujen kommenttien vaikutukset yleisohjeeseen

Kirjanpitolautakunta suhtautui myönteisesti saamiinsa kommentteihin. Suuri osa niistä otettiin huomioon lopullisessa yleisohjeessa, vaikka muutama kohta jäikin vaille vasta-kaikua. Seuraavassa on käsitelty niitä muutoksia, lisäyksiä tai ilman huomiota jääneitä kommentteja, joita Kirjanpitolautakunta sai yleisohjeluonnokseensa.

Rahoitustarkastuksen kysymä sana ”merkittävä” jäi yleisohjeeseen, sitä ei korvattu olennainen-sanalla. Sen sijaan Rahoitustarkastuksen havaitsemia puuttuvia IAS-nimiä ja numeroita yleisohjeeseen lisättiin.

KHT-yhdistyksen kaipaama selkeä kannanotto siitä, mikä koskee vapaaehtoista ja mikä pakollista raportointia, on eritelty yleisohjeen luvuissa 3 ja 4. KHT-yhdistys viittasi myös kappaleessa 2.1.1 esitettyyn toteamukseen ympäristömenojen yksilöinnistä; tämä toteamus jäi kuitenkin jäljelle lopulliseen yleisohjeeseen. Sen sijaan esitys, jonka mukaan pieniä kirjanpitovelvollisia koskevista poikkeuksista tehtäisiin oma, erillinen kappale, tuli mukaan lopulliseen yleisohjeeseen (kpl 1.1). Vielä KHT-yhdistyksen pyyntö saada esimerkki ympäristömenojen aktivoinnista ja sen kirjausohje hyväksyttiin, kuten myös maininta asteittain kerrytetystä ympäristövastuusta lakisääteistä tilinpäätösinfo-

maatiota koskevassa luvussa. Sen sijaan omana alaotsikkonaan ei käsitelty toimipaikan alueen kunnostukseen ja purkamiseen liittyviä menoja.

HTM-tilintarkastajat ry halusi maininnan huojennettujen säännösten käytön luvallisuudesta, mm. joidenkin tietojen luvallista esittämistä liitetietoina eikä toimintakertomuksessa. Kyseinen kohta on otettu huomioon yleisohjeen kappaleessa 3.4. Lisäksi HTM-tilintarkastajat ottivat kantaa toiselta osapuolelta saatavaan korvaukseen. Yleisohjeeseen on otettu asiasta maininnat ”odotetaan korvaavan” ja ”korvauksen saamisesta on varmuus”. Myös HTM-tilintarkastajat korostavat KHT-yhdistyksen tavoin sitä, että yleisohjeesta tulisi ilmetä sen soveltuvuus pienille kirjanpitovelvollisille. Asia on siis huomioitu lopullisessa yleisohjeessa.

Ympäristöministeriö kaipasi muutakin kuin pelkkien numeeristen lukujen esittämistä. Yleisohjeen kappaleessa 4.2.5 on käsitelty tilinpäätösinformaation suhdetta muuhun ympäristöraportointiin. Ympäristöministeriön havaitsemat ”aineettomat hyödykkeet ja palvelut” sekä ”kalatalousveloitteet” on lisätty yleisohjeeseen. Myös termi ”lupamääräys” oli korjattu. Yleisohjeen kappaleessa 3.4.5 on myös esimerkkeinä mainittu mm. vakuus, joka on asetettava jätteenkäsittelyä ja hyödyntämistoimintaa varten ympäristönsuojelulain nojalla. Yleisohjeeseen on lisätty ympäristönsuojeluun liittyvistä tuista ja avustuksista myös mahdolliset verohuojennukset.

Keskuskauppakamari halusi tarkennuksia prosessin sisäisten ympäristöinvestointien laskentaan. Yleisohjeen sivun 8 alimmassa kappaleessa on viitattu kyseiseen asiaan. Keskuskauppakamari kysyi myös sitä, miten suuret kustannukset ovat osittaisen käytön tilanteessa olennaisia. Yleisohjeessa ei kuitenkaan ole määritelty ”olennaisuutta” entistä tarkemmin.

Metsäteollisuus viittasi ympäristömeno-käsitteen analyysistä puuttuviin mainintoihin kalatalousmaksuista sekä vesilain säännöstelymaksuista. Kyseiset kohdat on huomioitu yleisohjeen kappaleessa 2.1.1. Lisäksi luonnoksesta oli puuttunut ympäristövastuiden

laskenta –kohdasta maininta ympäristölupien määräämistä vakuuksista – samantapainen oli Ympäristöministeriönkin havainto. Yleisohjeessa vakuuksien kirjaus on esitetty kappaleessa 3.4.5.

Metsäteollisuus kaipasi myös pohdintaa uusinvestoinneista eli millä perusteella uusinvestoinnin menoista määritellään ympäristönsuojelun osuus. Asiaa ei suoraan näillä sanoilla ole käsitelty yleisohjeessa, mutta vastaus löytyy sivun 8 alimmasta kappaleesta, jossa puhutaan prosessin sisäisistä ja ulkoisista investoinneista.

M-real Oyj:n toivoi, että toimintakertomuksessa ei tarvitsisi esittää runsaasti ympäristötietoa, vaan informaation voisi antaa erillisessä ympäristöraportissa. Kirjanpitolautakunta on yleisohjeessaan maininnut myös sen, mikä on yleisohjeen ja sitä kautta toimintakertomuksen suhde muuhun ympäristöraportointiin (esimerkiksi kpl 4.2.5).

Ekokem Oy Ab ehdotti, että liitetiedoista tai hallituksen toimintakertomuksesta selviäisi, että mahdolliset ympäristövastuut on selvitetty. Suoraa viittausta tähän ei yleisohjeessa ole, mutta vastuiden mainitseminen kuuluu tilinpäätöksen yleisperiaatteisiin, joita on käsitelty kappaleessa 1.2.3.

Vantaan Energia Oy halusi käsiteltävän myös ympäristötuottoja. Niistä on maininta kohdassa, jossa on otettu kantaa tilikauden ympäristökulujen ja –tuottojen mahdollisesta netottamisesta. Lisäksi Vantaan Energia halusi esimerkkejä vastaisena menona kirjattavasta ympäristövastuusta ja liitetietona ilmoitettavasta ehdollisesta ympäristövelasta. Yleisohjeen lopussa olevat esimerkit ovat: ”Ympäristövastuun kirjaaminen ja esittäminen”, ”Ympäristövastuun kirjaaminen pakollisena varauksena” sekä ”Ympäristövastuun esittäminen liitetietona”.

Yllä olevista esimerkeistä voidaan havaita, että suurin osa kommenteista hyväksyttiin lopulliseen yleisohjeeseen. Siihen tuli pyydettyjä esimerkkejä, ja lisäksi joitakin muutoseikkoja tai –termejä oli korjattu. Vain jokunen määritelmä jäi puuttumaan (esimer-

kiksi sana ”olennainen”), mutta muuten kysytyt asiat löytyivät yleensä muodossa jos toisessa lopullisesta yleisohjeesta. Siten voidaan todeta, että vaikka vaikutusmahdollisuudet tässä vaiheessa olivatkin pieniä, niin pienetkin muutokset yleensä voitiin tehdä. Kommenttien antaminen siis kannatti.

5.3 Johtopäätökset

Kuten Pirinen (1996) oli tutkimuksessaan päätellyt, prosessin alussa on suurin vaikutusmahdollisuus. Tässä tapauksessa kyseessä oli Accounting Advisory Forumin kysely vuonna 1995. Silloin luotiin perusta Komission vuonna 2001 antamalle suositukselle, johon puolestaan pohjautuu Kirjanpitolautakunnan ympäristöasioita koskeva yleisohje vuodelta 2003.

Sekä McLeay ym. (2000) että Pirinen (1996) havaitsivat tutkimuksissaan, että eniten vaikutusvaltaa on tiedon tuottajilla. Myös tässä tutkimuksessa nähtiin, että tiedon tuottajat kommentoivat kaikkein aktiivisimmin. Pitkän ja yksityiskohtaisen lausunnon antoi lisäksi KHT-yhdistys. Se oli laatinut asiaa koskevan muistion jo 8.5.2002, eli he ennakkoivat tilannetta. Sama tilintarkastajien aktiivisuus tuli ilmi myös Hopwoodin (1994) ja Pirisen (1996) tutkimuksissa.

Tiedon käyttäjien vähäinen osallistumishalu tai –mahdollisuus oli Hopwoodin (1994) mielestä huono asia. Osallistumispassiivisuuden syitä olivat esimerkiksi resurssipula, motivaation puute tai monimutkaisen laskentajärjestelmän suosiminen – konsulttiyritysten liiketoimintanäkökulma. Tässä tutkimuksessa havaittiin, että tiedon käyttäjät oli yritetty ottaa huomioon; heille oli lähetetty 17 % lausuntopyynnöistä. Vastauksia tuli kuitenkin vain kahdelta instituutiolta, mikä vastaa 15 % saaduista vastauksista yhteensä. Näistäkin toisessa vastauksessa ei ollut mitään kommentoitavaa, toisessa sen sijaan oli

runsaasti havaintoja. Tässä tapauksessa kyseessä olikin Ympäristöministeriö, jolla oli resursseja ja mielenkiintoa ottaa kantaa kommenttipyyntöön.

Suurin osa annetuista kommenteista hyväksyttiin yleisohjeeseen. Mukaan tuli kirjaus- ja muita esimerkkejä, sekä muutoseikkojen ja –termien korjauksia. Tässä tapauksessa osallistuminen kannatti, vaikutukset näkyvät lopputuloksessa.

6 YHTEENVETO

Tutkimuksen tarkoituksena oli kuvata ympäristöraportoinnin ohjeistuksen prosessi sekä Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen sisältö. Koko prosessi alkoi Euroopan Unionin julkistaessa vuonna 1992 viidennen ympäristöohjelmansa ”Kohti kestäväää kehitystä” Komission neuvoa-antava elin Accounting Advisory Forum laati joulukuussa vuonna 1995 raportin ”Ympäristökysymykset taloudellisessa raportoinnissa”, joka oli ehdotus Komission antamaksi suositukseksi. EU:n jäsenmailta pyydettiin kommentteja tähän suositusehdotukseen, jota käsiteltiin seuraavaksi Contact Committeeen kokouksissa.

Tämän suositusehdotuksen käsittelyn todettiin olevan se vaihe, jossa instituutiot pystyivät eniten vaikuttamaan ehdotuksen asiasisältöön. Accounting Advisory Forumin esitys tuli käsiteltäväksi jäsenmailhin, jotka pyysivät omilta instituutioiltaan siihen lausuntoa. Nämä lausunnot toimitettiin sitten edelleen EU:n käsittelyyn. Valitettavasti kyseiset lausunnot eivät ole julkisia asiakirjoja, joten niitä ei päästy tutkimaan. Siten tutkimuksen yksi osuus on puutteellinen, koska tarvittavaa aineistoa ei ollut saatavilla. Kiintoisaa olisikin yrittää saada kyseiset asiakirjat nähtäville ja tutkia niiden perusteella prosessin sitä vaihetta entistä tarkemmin.

Vuonna 2001 Komissio antoi suosituksen ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa. Koska Suomen lainsäädäntö on nykyisin kiinteässä yhteydessä EU:n ohjeistukseen, pyysi Kauppa- ja teollisuusministeriö 25.2.2002 Kirjanpitolautakunnalta lausuntoa Komission suosituksesta. Lausunto saatiin 5.3.2002 ja se oli miltei sanasta sanaan suomenkielinen versio Komission suosituksesta.

Kirjanpitolautakunta alkoi valmistella Komission suosituksen pohjalta yleisohjetta. Lausuntopyyntöjä eri instituutioille lähetettiin 36 kpl 30.10.2002, viimeiseksi palautuspäiväksi merkittiin 14.11.2002. Vastauksia Kirjanpitolautakunta sai kuitenkin vain 13

kappaletta, joista kaksi tuli tiedon käyttäjiltä, kahdeksan tiedon tuottajilta ja kolme ohjeistajilta. Vastausprosentiksi tuli siten 36.

Saatujen lausuntojen vähäisyys oli yllättävää. Tutkimuksessa analysoitiin, miksi pyynnön saaneet 15 yritystä eivät olleet siihen vastanneet. Tässä tapauksessa saatiin vastauksia kahdeksan kappaletta eli vastausprosentti oli 53. Useimmissa vastauksissa mainittiin vastaamattomuuden syyksi sen, että vaikutusmahdollisuuksia ei uskottu enää olleen. Yleisohje pohjautui Komission suositukselle, joten siihen ei ilmeisesti voinut enää paljon vaikuttaa. Muita syitä vastaamatta jättämiselle oli mm. se, että lausuntopyyntö oli mennyt suuryrityksessä väärälle henkilölle tai yrityksen taloushallinnossa oli resurssipula.

Tästä herääkin kysymys, miten instituutioiden vaikutusmahdollisuuksia voitaisiin lisätä. Voisiko prosessia muuttaa jollain tapaa, jotta kaikilla sidosryhmillä olisi mahdollisuus vaikuttaa asioihin? Pirisen (1996) tutkimuksessa oli todettu, että suurin vaikutusmahdollisuus on prosessin alkuvaiheissa ja eniten vaikutusvaltaa on tiedon tuottajilla ja ohjeistajilla. Tiedon käyttäjien mahdollisuudet olivat kaikkein heikoimmat. Hopwood (1994) puolestaan on sitä mieltä, että juuri tiedon käyttäjien osallistumismahdollisuuksia tulisi lisätä.

Kirjanpitolautakunnalle saapuneissa lausunnoissa suurimmassa osassa kiiteltiin sitä, että saadaan vihdoinkin yhdenmukaiset ohjeet ympäristöasioiden raportointiin. Vastanneilla oli positiivinen näkemys siitä, että raportointia pitää edelleen kehittää ja yleisohje olisi siihen tarkoitukseen sopiva väline. Kommenteissa kaivattiin etenkin esimerkkejä käsiteltyjen asioiden laskennasta, kirjaamisesta ja esittämisestä. Myös muotoseikkoihin puututtiin, ehdotettiin omia kappaleita yksittäisille asioille, huomautettiin otsikoiden puuttumisesta tai uudistetuista lakitermeistä jne.

Suuri osa kommenteissa käsitellyistä asioista hyväksyttiin lopulliseen yleisohjeeseen. Mutta kuten todettu, tässä vaiheessa ei enää yleisohjeen varsinaiseen sisältöön voinut

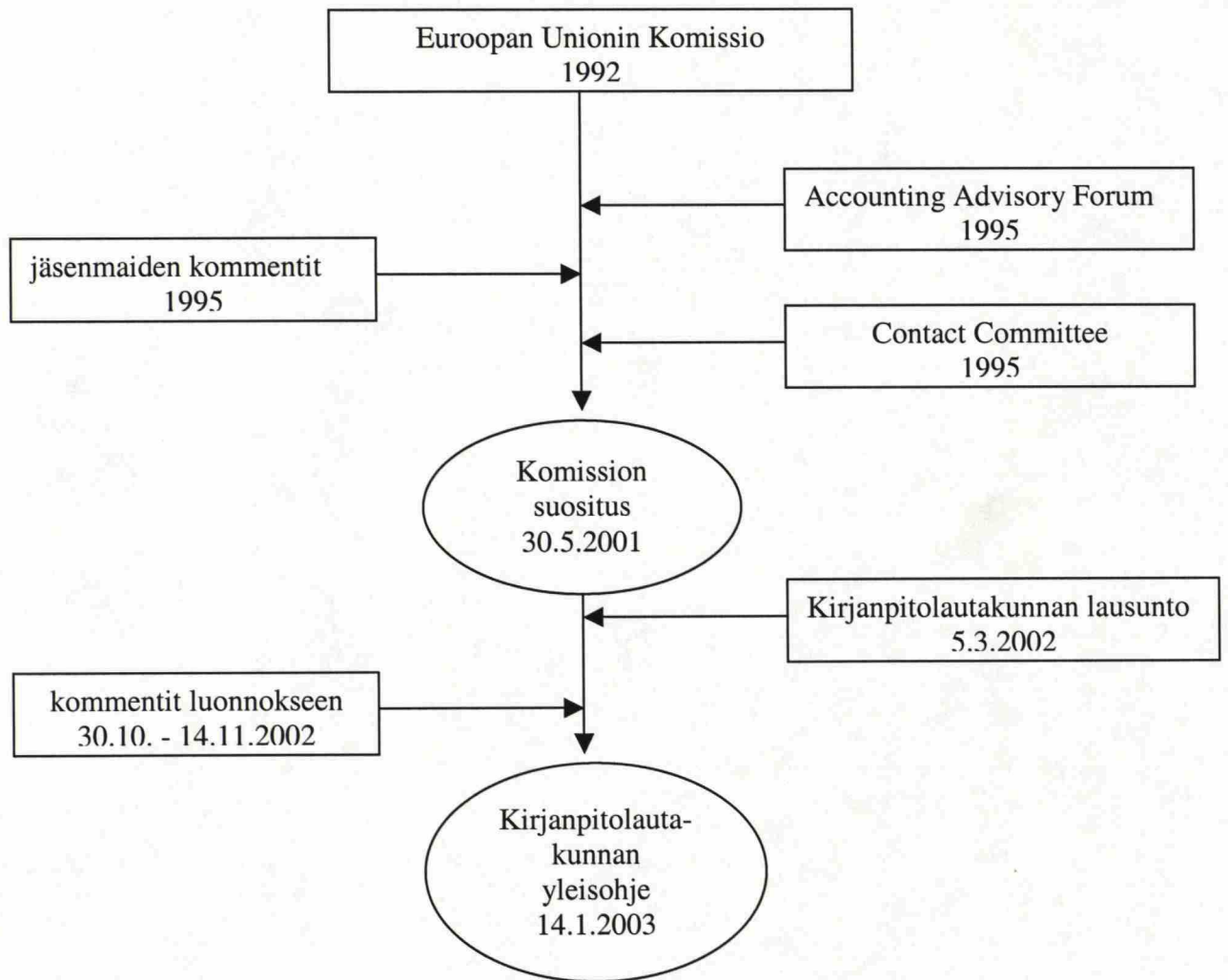
vaikuttaa, lähinnä siis saatiin täydennykseksi haluttuja esimerkkitapauksia. Ongelmana tutkimuksessa oli myös se, että vastausten määrä oli suhteellisen vähäinen. Siten tulokset voivat olla joltain osin epävarmoja.

Kirjanpitolautakunta antoi 14.1.2003 yleisohjeen ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä. Yleisohjeen on tulkintaa siitä, kuinka kirjanpitolakia tulisi käytännössä noudattaa. Siinä oli kerätty yhteen pakettiin ympäristöraportoinnin edellytyksiä eli ympäristömenojen ja -vastuiden kirjaus tuloslaskelmaan ja taaseeseen, ympäristötietojen esittäminen tilinpäätöksen liitetiedoissa sekä toimintakertomuksessa. Lisäksi siinä kannustettiin ympäristötietojen vapaaehtoiseen raportointiin omana ryhmänään liitetiedoissa sekä muiden vapaaehtoisten raporttien käyttämistä.

Komissio on antanut 2.7.2002 tiedonannon ”Yritysten sosiaalinen vastuu: Elinkeinöelämän panos kestäväan kehitykseen”. Ympäristöraportit näyttävät nykyisin sisältyvän yritysten yhteiskuntavastuuraportointiin yhtenä osana. Yhteiskuntavastuuraportti olisikin sopiva jatkotutkimuksen aihe, koska sillä on tulevaisuudessa entistä enemmän merkitystä esimerkiksi eettisten sijoittajien kannalta.

Kuviossa 3 on tiivistetty Kirjanpitolautakunnan ympäristöraportointia koskevaan yleisohjeeseen johtanut prosessi. Se alkoi Euroopan Unionin Komissiosta ja välivaiheena oli Komission antama suositus. Vasemmalla kuviossa näkyvät vaiheet, joissa oli mahdollista vaikuttaa suosituksen tai yleisohjeen sisältöön. Oikealla ovat ”välivaiheet”, jotka valmistelivat suositusta ja yleisohjetta.

Kuvio 3. Ympäristöraportoinnin sääntelyprosessi



Kyseinen prosessi pätee melko hyvin myös muihin Kirjanpitola-
kunnan antamiin yleisohjeisiin. Pohjana on yleensä Euroopan Unionin suositus, joka sitten muokataan Suomen lainsäädännön mukaiseksi ohjeistukseksi.

Työn tulosten ja menetelmien arviointi

Työn tulokset vastasivat sikäli alkuodotuksia, että tiedon tuottajat osallistuivat aktiivisimmin Kirjanpitolautakunnan yleisohjeluonnoksen kommentointiin. Tiedon käyttäjät puolestaan olivat passiivisimpia. Yleisesti vaikutusmahdollisuudet olivat melko vähäiset prosessin loppuvaiheessa eli juuri yleisohjeluonnoksen käsittelyssä. Siinä oli yksi syy, miksi osallistumisaktiivisuus lausunnonannossa oli niin vähäinen.

Tulosten kannalta havaittiin lisäksi, että prosessin alkuvaiheessa on helpointa vaikuttaa tulevaan säännöstöön. Tämä havainto vastaa myös alkuperäisiä oletuksia. Siten institutioiden olisi ollut syytä antaa lausuntonsa Accounting Advisory Committeeen kyselyyn vuonna 1995.

Kirjanpitolautakunnan yleisohjetta käsiteltiin tässä tutkimuksessa kolmelta eri osalta: (a) ympäristömenot ja -vastuut tuloslaskelmassa ja taseessa, (b) tilinpäätöksen liitetiedot sekä (c) toimintakertomus. Tällöin havaittiin, että yleisohje pohjautuu tarkasti Komission (2001) antamaan suositukseen. Yleisohjeessa oli esimerkein kuvattu ympäristöasioiden kirjaamista tuloslaskelmassa ja taseessa sekä ilmoittamista tilinpäätöksen liitetiedoissa ja toimintakertomuksessa. Samoja asioita on tähänkin asti pitänyt huomioida kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä, nyt saatiin myös tiedon tuottajien eli lähinnä yritysten mielestä tarpeellinen ohjeistus juuri ympäristöasioita koskevista asioista ja erityistapauksista.

Tutkimusmenetelmä eli pääasiassa Kirjanpitolautakunnan saamien kommenttikirjeiden analysointi oli teoriassa hyvä tapa analysoida lausuntoja ja niiden vaikutuksia. Käytännössä ongelmana oli kommenttikirjeiden vähäisyys. Se saattoi antaa hieman virheellisen kuvan lopputuloksista; tosin näinkin pienestä aineistosta voitiin havaita, että tiedon tuottajat olivat aktiivisimpia, kuten oli odotettukin.

Koska osallistumisaktiivisuus lausunnonantoon oli vähäistä, haluttiin tutkia syitä siihen. Tähän saatiin aineistoa sähköpostitse ottamalla yhteyttä vastaamatta jättäneiden yritysten talousjohtoon. Tällä kerralla vastausaktiivisuus oli huomattavan korkea eli 53 %. Kappalemääräisesti vastauksia tuli kahdeksan, mutta useimmissa toistuivat samat syyt: vaikutusmahdollisuuksien vähäisyys ja resurssipula.

Yhdessä nämä kaksi tutkimustapaa eli kommenttikirjeet ja vastaamatta jättäneiden yritysten motiivit olivat melko hyvä keino hahmottaa prosessin etenemistä ja lausuntojen vaikutuksia. Jos aineistoa olisi ollut tätä enemmän, tulokset olisivat vieläkin varmempia.

Jatkotutkimuksen aiheet

Kuten edellä todettiin, eniten vaikutusmahdollisuuksia instituutioilla olisi ollut prosessin alkuvaiheessa. Etenkin Accounting Advisory Forumin vuonna 1995 laatima raportti ”Ympäristökysymykset taloudellisessa raportoinnissa” oli pohjana Komission vuonna 2001 antamalle suositukselle. AAF pyysi jäsenmailta kommentteja raporttinsa pohjaksi, mutta valitettavasti näitä kommentteja ei saatu tähän tutkimukseen aineistoksi. Jos kyseiset lausunnot saataisiin materiaaliksi, voisi analysoida alkuvaiheen esityksiä ja niiden vaikutusmahdollisuuksia.

Nykyisin ympäristöraportit ovat usein osana yritysten vapaaehtoista yhteiskuntavastuuraportointia. Se on laaja alue, jossa olisi paljonkin tutkimisen aihetta. Komissio on vuonna 2002 antanut tiedonannon yritysten sosiaalisesta vastuusta, ja tähän tiedonantoon sisältyy yhteiskuntavastuuasioita mukaan lukien ympäristöraportointia. Nämä asiat alkavat olla sidoksissa toisiinsa vapaaehtoisinkin raportoinnin kautta, eli yhteiskuntavastuuraportointi Komission tiedonannon pohjalta olisi seuraava looginen tutkimusaihe.

Kun Kirjanpitolautakunnan yleisohje annettiin tammikuussa 2003, voisi lähiaikoina tutkia sen käytännön vaikutuksia. Kuinka yritykset raportoivat ympäristöasioistaan – miten ne noudattavat yleisohjeen suosituksia?

LÄHTEET

A. KIRJALLISET LÄHTEET

Accounting Advisory Forum 1995. *Ympäristökysymykset taloudellisessa raportoinnissa*. XV/6004/94, Bryssel.

Ang, Nicole & Gallery, Natalie & Sidhu, Baljit K. 2000. The Incentives of Australian Public Companies Lobbying Against Proposed Superannuation Accounting Standards. *Abacus* 36:1. 40 – 63.

Brown, Philip & Tarca, Ann 2001. Politics, Processes and the Future of Australian Accounting Standards. *Abacus* 37:3. 267 – 292.

Collison, David & Slomp, Saskia 2000. Environmental Accounting, Auditing and Reporting in Europe: The Role of FEE. *The European Accounting Review* 9:1. 111 – 129.

D’Arcy, Anne 2001. Accounting Classification and the International Harmonisation Debate – An Empirical Investigation. *Accounting, Organizations and Society* 26. 327 – 349.

Eerola, Risto & Mylly, Tuomas & Saarinen, Päivi 2000. *EU-oikeuden perusteet*. Tampereen yliopisto, Julkisoikeuden laitos, Tampere.

Euroopan Unioni 1992. *Viides ympäristötoimintaohjelma “Kohti kestäväää kehitystä”*. KOM(92) 23, Bryssel.

European Union 2003. *Committees at EU level*.

http://europa.eu.int/comm./internal_market/accounting/committees_en.htm, 30.10.2003

Hopwood, Anthony G. 1994. Some Reflections on "The Harmonization of Accounting within the EU". *The European Accounting Review* 3:2. 241 – 253.

IAS-standardit.

Joutsamo, Kari & Aalto, Pekka & Kaila, Heidi & Maunu, Antti 2000. *Eurooppaoikeus*. Kauppakaari Oyj, Lakimiesliiton kustannus, Helsinki.

Kekkilä Oyj 2002. *Vuosikertomus 2001*.

Kirjanpitolaki ja -asetus.

Kirjanpitolautakunta 2002. *Kirjanpitolautakunnan lausunto Komission suosituksesta ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa*. 5.3.2002.

Kirjanpitolautakunta 2003. *Kirjanpitolautakunnan yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä*. 14.1.2003.

Komissio 2001. Komission suositus, annettu 30 päivänä toukokuuta 2001, ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa. *Euroopan yhteisöjen virallinen lehti* L 156/33.

Komission tiedonanto 1995. *Kirjanpidon yhdenmukaistaminen: Kansainvälistä yhdenmukaistamista koskeva uusi strategia*. KOM(95) 508, Bryssel.

Komission tiedonanto 1999. *Yhteismarkkinat ja ympäristö*. KOM(1999) 263, Bryssel.

Komission tiedonanto 2002. *Yritysten sosiaalinen vastuu: elinkeinoelämän panos kestävään kehitykseen*. KOM (2002) 347, Bryssel.

Koskinen, Hannu T. 2002. Ympäristöraportointi kehittyy: Kestävää kehitystä paperilla ja verkossa. *Touché – Deloitte & Touché Oy:n asiakaslehti* 2. 4 – 5.

Kurki, Hannu 1999. *Ympäristöraportointi ja ekotase – terävyyttä raportointiin*. Oy Edita Ab, Helsinki.

Larrinaga, Carlos & Carrasco, Francisco & Correa, Carmen & Llana, Fernando & Moneva, José M. 2002. Accountability and Accounting Regulation: The Case of the Spanish Environmental Disclosure Standard. *The European Accounting Review* 11:4. 723 – 740.

Leppiniemi, Jarmo 2002. Ympäristöasiat tilinpäätöksessä. *Tilisanomat* 23:3. 17 – 19.

Leppiniemi, Jarmo 2003a. *Liikekirjanpito*. Cd-rom 25.8.2003, Yritystieto-sarja. WSOY, Helsinki

Leppiniemi, Jarmo 2003b. *Yritysrahoitus*. Cd-rom 24.9.2003, Yritystieto-sarja. WSOY, Helsinki.

Leppiniemi, Jarmo & Leppiniemi, Raili 2003. *Tilinpäätöksen tulkinta*. Cd-rom 16.9.2003, Yritystieto-sarja. WSOY, Helsinki.

McLeay, Stuart & Ordelheide, Dieter & Young, Steven 2000. Constituent Lobbying and its Impact on the Development of Financial Reporting Regulations: Evidence from Germany. *Accounting, Organizations and Society* 25. 79 – 98.

Neu, D. & Warsame, H. & Pedwell, K. 1998. Managing Public Impressions: Environmental Disclosures in Annual Reports. *Accounting, Organizations and Society* 23:3. 265 – 282.

Nieminen, K.K. 1995. KHT-yhdistyksen toiminnasta 1925 - 95. *Tilintarkastus* 4. 275 - 283.

Pirinen, Pekka 1996. *The 1992 Reform of Finnish Accounting Legislation*. University of Jyväskylä, Jyväskylä.

Pitkänen, I. 1995a. Kirjanpitolahtakunnan toimintaan muutoksia. *Tilisanomat* 16:2. 20 - 25.

Pitkänen, I. 1995b. Kirjanpitoasioiden hoidosta Euroopan Unionissa. *Tilintarkastus* 3. 227 - 229.

Saemann, Georgia 1999. An Examination of Comment Letters Filed in the U.S. Financial Accounting Standard-Setting Process by Institutional Interest Groups. *Abacus* 35:1. 1 – 19.

Suomen Standardisoimisliitto 1996. *Perustiedot standardista ISO 14001*.

Thorley Hill, Nancy & Waller Shelton, Sandra & Stevens, Kevin T. 2002. Corporate Lobbying Behaviour on Accounting for Stock-Based Compensation: Venue and Format Choices. *Abacus* 38:1. 78 – 89.

Tuokko, Yrjö 2000. Ympäristöasioista informoiminen on monessa suhteessa merkittävää. *tdt News* 2. 2.

Ympäristöministeriö 2001. *Ympäristöasioiden merkitys kasvaa sijoitustoiminnassa.*
www.vyh.fi/ajankoht/tiedote/ym/tied2001/ym01137.htm, 28.8.2003.

Ympäristöministeriö 2003. *EMAS-katsaus 2003/1.*

B. TUTKIMUSAINEISTO

Lausunnot Kirjanpitolaentakunnalle:

Ekokem Oy Ab 15.11.2002

HTM-Tilintarkastajat ry 13.11.2002

Keskuskauppakamari 21.11.2002

KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 14.11.2002

Kirjanpitotoimistojen liitto 15.11.2002

Metsäteollisuus ry 18.11.2002

M-real Oyj 19.11.2002

Rahoitustarkastus 14.11.2002

Rautaruukki Oyj 21.11.2002 ja 25.11.2002

SAK 14.11.2002

Turun yliopisto 20.11.2002

Vantaan Energia Oy 14.11.2002

Ympäristöministeriö 22.11.2002

Vastaamatta jättäneet yritykset, sähköpostikirjeenvaihto:

Kesko Oyj. Sijoittajasuhdepäällikkö Pokki, Jukka 30.9.2003.

Lassila & Tikanoja Oyj. Talousjohtaja Tuomola, Sirkka 29.9.2003.

Outokumpu Oyj. Talousjohtaja Takala, Vesa-Pekka 2.10.2003.

Partek Oyj. Kinnunen, Lotta 29.9.2003.

Pohjolan Voima Oy. Ympäristöjohtaja Ylisaukko-oja, Birger 29.9.2003.

Stora Enso Oyj. Vice President, Environmental Communications, Sihvola, Päivi
29.9.2003.

UPM-Kymmene Oyj. Talousjohtaja Toivonen, Jouko 1.10.2003 (puhelinkeskustelu).

Valio Oy. Taluspäällikkö Karjalainen, Heikki 29.9.2003.

LIITTEET

LIITE 1

TYYPILLISIÄ TILIKAUDEN KULUIKSI KIRJATTAVIA YMPÄRISTÖMENOJA

(Kirjanpitolautakunta 2003, 9 - 10)

1. Ympäristönsuojelulaitteiden käyttö- ja kunnossapitokulut
 - laitteiden kuluttaman energian, materiaalien ja veden hankinnan kulut
 - laitteiden vuokrat
 - laitteiden käytön valvonnan, tarkkailun ja seurannan toimien kulut
 - laitteiden kunnossapidon kulut
2. Kirjanpitovelvollisen oman henkilöstön suorittamien ympäristönsuojelutoimien piteiden kulut siltä osin kuin ne eivät sisälly ympäristönsuojelulaitteiden käyttö- ja kunnossapitokuluihin
 - toimipaikan jätteiden keräily, lajittelu ja kierrätys
 - pölyämisen estämiseksi tehtävä raaka-aineiden varastointialueiden kaste-lu
3. Ympäristönsuojelun tarkkailusta ja seurannasta ulkopuolisille maksetut kulut
 - ympäristön tilan tarkkailun ja seurannan kulut
 - päästöjen erillisseurannan, analysoinnin ja tutkimuksen kulut
 - lupamääräyksiä varten tehtyjen selvitysten kulut
4. Ulkopuolisille suoritettut jätevesihuollon kulut
 - jätevesimaksut
5. Ulkopuolisille suoritettut jätehuollon kulut
 - jätemaksut, jotka voidaan tarvittaessa eritellä jätteen käsittelyn ja kuljetuksen sekä jäteveron osalta

6. Ympäristöhallinnosta aiheutuneet oman työn kulut sekä ulkopuolisille maksetut ympäristöhallintaan liittyvät kulut
 - vesi- ja ympäristölupamaksut
 - suhde- ja viranomaisyhteistyöstä aiheutuneet kulut
 - ympäristötiedotukseen ja -raportointiin liittyvät kulut
 - ympäristökoulutuksen kulut
 - ympäristöjärjestelmien rakentamisen ja sertifiointin kulut
7. Tutkimus- ja kehityskulut, erityisesti tutkimushankkeet, jotka edistävät kirjanpito- ja ympäristönsuojelun tasoa
 - ulkopuolisille suoritettavat tutkimus- ja kehityskulut
 - oman tutkimus- ja kehitystyön kulut
8. Muut ympäristönsuojelutoimenpiteiden kulut
 - ympäristövahinko- ja ympäristövastuuvakuutusten maksut
 - jäteverot
 - öljyjäte- ja öljynsuojamaksut
 - vesiensuojelumaksut
 - kalatalousvelvoitteiden aiheuttamat maksut
 - vesilain mukaiset säännöstelymaksut
9. Aktivoitujen ympäristömenojen poistot

LIITE 2

lausuntopyynnön saaja	vastasiko?	miksi ei?	perusnäkemys	erityisiä huomioita	sivuja	havaintoja
TIEDON KÄYTTÄJÄT (K):						
Ympäristöministeriö	+		ei-numeerinen tieto, muutoseikat, vastuut ei huomautettavaa, vain oma näkökulma	perusteellinen vastaus ei tainnut ymmärtää kyselyä	2	12
TIEDON TUOTTAJAT (T1):	+				1	-
Keskuskauppakamari	+		osittainen käyttö, prosessin sisäiset yms. ei huomautettavaa	edustaja Kilassa, perusteellinen "tulkitaan jo olevia säännöksiä"	2	2
Kirjanpito- ja tilintalouden liitto	+		ei huomautettavaa	useiden toimipaikkojen vaikutus	1	-
Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö	+		vakuudet, muutoseikat, uusinvestoinnit		2	5
Metsäteollisuus ry	+					
TIEDON TUOTTAJAT (T2):						
M-real Oyj	+		toimintakertomus, investoinnit, raportit	edustaja Kilassa, vastustusta osin	1	5
Rautaruukki Oyj	+		ajotusongelma, tiedonkeruu, muutoseikat	perusteellinen vastaus	2	4
Ekokem Oy Ab	+		ympäristövastuiden selvitys	selvityksen tulokset/perustelut	1	3
Vantaan Energia Oy	+		ympäristövastuut ja -velat, tiedottaminen		2	7
OHJEISTAJAT (O):						
Rahoitustarkastus	+		asia ok, muutoseikkoja	edustaja Kilassa	1	2
KHT-yhdistys	+		muut kuin IAS-firmit, paljon asiaa	tehnyt muistion jo 8.5.2002	2	11
HTM-yhdistys	+		pienet kp-velvolliset, saatavat korvaukset	edustaja Kilassa	2	4
TIEDON KÄYTTÄJÄT (K):						
Suomen ympäristökeskus	-			edustaja Kilassa		
Helsingin kaupunkorakentamiskeskus	-					
Jyväskylän yliopisto	-					
Lappeenranta teknillinen korkeakoulu	-					
TIEDON TUOTTAJAT (T1):						
Metalliteollisuuden Keskusliitto	-					
Kemianteollisuus ry	-					
Sähköenergiailiitto ry SENER	-					
TIEDON TUOTTAJAT (T2):						
Nokia Oyj	-			kommentointi aina keskusjärjestöstä		
Stora Enso Oyj	-			edustaja ollut jo aiemmassa vaiheessa		
Fortum Oyj	-					
UPM-Kymmene Oyj	-					
Kemira Oyj	-			ei muutosehdotuksia		
Metso Oyj	-					
Outokumpu Oyj	-					
Wärtsilä Oyj	-					
Kesko Oyj	-			oli halunnut nyt vastata kyselyyn		
Partek Oyj	-			uusi omistaja vastaa kysymyksiin		
Lassila & Tikanoja Oyj	-			ehdotuksessa ei ärsyttävää		
Skanska Suomi Oy	-			Komission suositus, tulkinvarainen		
Valio Oy	-			yhteiskuntavastuuraportti kevät 04		
Pohjolan Voima Oy	-					
Isku Oy	-					
OHJEISTAJAT (O):						
HEX Oy	-					